

HOCHE
A V O C A T S

Rencontres Fiscales 2018
11 janvier 2018

Actualité fiscale nationale et internationale

ANNEXES

- 1. Actualité en matière de BIC – IS**
- 2. Actualité en matière d'opérations de restructuration**
- 3. Actualité en matière de droit communautaire et de fiscalité internationale**
- 4. Actualité en matière de TVA et de taxe sur les salaires**

1. ACTUALITES EN MATIERE DE BIC – IS

- **CE, 29 mai 2017, n°405083, Société Vivendi**
- **CE, 14 juin 2017, n° 400855, Société Orange Participations**
- **CE, 19 juin 2017, n° 391770, Société Spie Batignolles**

CE, 29 mai 2017, n°405083, Société Vivendi

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un nouveau mémoire, enregistrés les 16 novembre 2016 et 8 février 2017 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Vivendi demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler pour excès de pouvoir les énonciations figurant au paragraphe n° 270 du commentaire administratif publié au Bulletin officiel des finances publiques - Impôts sous la référence BOI-BIC-PVMV-30-10-20120912, à titre principal en tant qu'elles prévoient que l'inscription de titres ouvrant droit au régime des sociétés mères dans un compte de titres de participation constitue une présomption irréfutable qui matérialise une décision de l'entreprise opposable à celle-ci ;

2°) à titre subsidiaire, si les énonciations du paragraphe n° 270 étaient regardées comme indissociables d'autres énonciations de l'instruction publiée sous la référence BOI-BIC-PVMV-30-10-20120912, d'annuler ces énonciations dans leur ensemble ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 15 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- la loi n° 95-885 de finances rectificative pour 1995 du 4 août 1995 ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Vincent Uher, maître des requêtes en service extraordinaire,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. Aux termes du I de l'article 219 du code général des impôts, dans sa rédaction en vigueur à la date du commentaire attaqué : " Pour le calcul de l'impôt, le (...) taux normal de l'impôt est fixé à 33,1/3 %./ Toutefois : a. Le montant net des plus-values à long terme fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 19 %, dans les conditions prévues au 1 du I de l'article 39 quindecies et à l'article 209 quater./ Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005, le taux d'imposition visé au premier alinéa est fixé à 15 %./ (...) a ter. Le régime des plus-values et moins-values à long terme cesse de s'appliquer au résultat de la cession de titres du portefeuille réalisée au cours d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 1994 à l'exclusion des parts ou actions de sociétés revêtant le caractère de titres de participation (...) / Pour les exercices ouverts à compter de la même date, le régime des plus ou moins-values à long terme cesse également de s'appliquer en ce qui concerne les titres de sociétés dont l'actif est constitué principalement par des titres exclus de ce régime ou dont l'activité consiste de manière prépondérante en la gestion des mêmes valeurs pour leur propre compte (...) / Pour l'application des premier et deuxième alinéas, constituent des titres de participation les parts ou actions de sociétés revêtant ce caractère sur le plan comptable. Il en va de même des (...) titres ouvrant droit au régime des sociétés

mères ou, lorsque leur prix de revient est au moins égal à 22 800 000 euros, qui remplissent les conditions ouvrant droit à ce régime autres que la détention de 5 % au moins du capital de la société émettrice, si ces actions ou titres sont inscrits en comptabilité au compte de titres de participation ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable (...) / a quinquies. Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006, le montant net des plus-values à long terme afférentes à des titres de participation fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 8 %. Ce taux est fixé à 0 % pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007. (...) / Les titres de participation mentionnés au premier alinéa sont les titres de participation revêtant ce caractère sur le plan comptable (...) et les titres ouvrant droit au régime des sociétés mères si ces actions ou titres sont inscrits en comptabilité au compte titres de participation ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable (...).

2. Il résulte de ces dispositions, éclairées par les travaux préparatoires de l'article 2 de la loi de finances rectificative pour 1995 du 4 août 1995 duquel est issu le 3ème alinéa du a ter de l'article 219 du code général des impôts, que des titres ouvrant droit au régime des sociétés mères sans revêtir, sur le plan comptable, le caractère de titres de participation sont soumis au régime fiscal des plus-values et moins-values à long terme à la condition qu'ils soient inscrits en comptabilité dans une subdivision spéciale d'un compte du bilan - autre qu'un compte de titres de participation - correspondant à leur qualification comptable telle que, notamment, un sous-compte de plus-values à long terme dans un compte de valeurs de placement. Il en résulte qu'une telle inscription, qui matérialise une décision de l'entreprise d'opter pour la possibilité que lui ouvre la loi fiscale de soumettre le gain de cession de ces titres au régime fiscal des plus et moins-values à long terme, a la nature d'une décision de gestion et constitue une présomption irréfragable opposable à celle-ci, comme à l'administration.

3. En revanche, il résulte de la première phrase du 3ème alinéa du a ter du I de l'article 219 du code général des impôts, également éclairée par les travaux préparatoires de l'article 2 de la loi de finances rectificative pour 1995 du 4 août 1995, que les titres qui revêtent, sur le plan comptable, le caractère de titres de participation, c'est-à-dire ceux dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle, une telle utilité pouvant notamment être caractérisée si les conditions d'achat des titres en cause révèlent l'intention de l'acquéreur d'exercer une influence sur la société émettrice et lui donnent les moyens d'exercer une telle influence, sont nécessairement soumis au régime des plus-values et moins-values à long terme, que ces titres ouvrent droit ou non au régime des sociétés mères. Il en résulte qu'une inscription de ces titres en comptabilité dans un compte de titres de participation, qui est commandée par le respect de la réglementation comptable à laquelle se réfère la loi fiscale, ne matérialise aucune décision de gestion de l'entreprise. Une telle écriture comptable peut, si la qualification de titres de participation retenue s'avère erronée, être corrigée tant à l'initiative de l'administration que, sous réserve que cette erreur ne revête pas un caractère délibéré, de l'entreprise.

4. Il résulte de ce qui précède qu'en ce qu'ils prévoient, dans leur paragraphe n° 270, que " dès lors que les titres ouvrent droit au régime des sociétés mères, l'inscription dans un compte de titres de participation (...) constitue une présomption irréfragable qui matérialise une décision de l'entreprise opposable à celle-ci comme à l'administration ", les commentaires administratifs publiés sous la référence BOI-BIC-PVMV-30-10-20120912 méconnaissent les dispositions mentionnées au point 1. La société Vivendi est, dès lors, fondée à demander l'annulation pour excès de pouvoir de ce paragraphe.

5. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat le versement à la société Vivendi de la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1^{er} : Le paragraphe n° 270 des commentaires administratifs publiés au Bulletin officiel des finances publiques - Impôts sous la référence BOI-BIC-PVMV-30-10-20120912 est annulé.

Article 2 : L'Etat versera à la société Vivendi la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : La présente décision sera notifiée à la société Vivendi et au ministre de l'action et des comptes publics.

CE, 14 juin 2017, n° 400855, Société Orange Participations

Vu la procédure suivante :

Par une requête et deux mémoires en réplique, enregistrés au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat les 21 juin 2016, 9 septembre 2016 et 25 mai 2017, la société Orange Participations demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler pour excès de pouvoir les paragraphes n° 95, alinéa 2, n° 125 et n° 127 des commentaires administratifs publiés le 12 février 2013 sous la référence BOI-IS-BASE-20-20-10-20 et repris dans la version à jour au 3 février 2016 en tant qu'ils prévoient la réintégration de la quote-part de frais et charges quel que soit le résultat net des plus ou moins-values de cession de titres de participation ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2013, notamment son article 22 ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mme Emmanuelle Petitdemange, auditeur,
- les conclusions de M. Benoît Bohnert, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. Aux termes du a quinquies du I de l'article 219 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige : " Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006, le montant net des plus-values à long terme afférentes à des titres de participation fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 8 %. Ce taux est fixé à 0 % pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007. / Une quote-part de frais et charges égale à 12 % du montant brut des plus-values de cession est prise en compte pour la détermination du résultat imposable. / Les titres de participation mentionnés au premier alinéa sont les titres de participation revêtant ce caractère sur le plan comptable, les actions acquises en exécution d'une offre publique d'achat ou d'échange par l'entreprise qui en est l'initiatrice et les titres ouvrant droit au régime des sociétés mères, si ces actions ou titres sont inscrits en comptabilité au compte titres de participation ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable, à l'exception des titres des sociétés à prépondérance immobilière définis au troisième alinéa du a. (...) ".

2. Il résulte de ces dispositions, éclairées par les travaux parlementaires qui ont précédé leur adoption, que la réintégration de la quote-part de frais et charges égale à 12 % du montant brut des plus-values de cession est subordonnée à la réalisation par l'entreprise d'une plus-value nette au cours de l'exercice de cession.

3. Par suite, la société requérante est fondée à demander l'annulation des énonciations du deuxième alinéa du paragraphe n° 95 et des paragraphes nos 125 et 127 des commentaires administratifs attaqués portant sur les dispositions précitées du a quinquies du I de l'article 219 du code général des impôts, selon lesquels la quote-part de frais et charges mentionnée au deuxième alinéa de ce I du a quinquies doit être réintégrée au résultat imposable de la société, quel que soit le résultat net des plus ou moins-values de cession de titres de participation.

4. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros à verser à la société Orange Participations.

D E C I D E :

Article 1^{er} : Les paragraphes n° 95, alinéa 2, n° 125 et n° 127 des commentaires administratifs publiés le 12 février 2013 et le 3 février 2016 sous la référence BOI-IS-BASE-20-20-10-20 sont annulés.

Article 2 : L'Etat versera la somme de 3 000 euros à la société Orange Participations au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : La présente décision sera notifiée à la société Orange Participations et au ministre de l'action et des comptes publics.

CE, 19 juin 2017, n° 391770, Société Spie Batignolles

Vu la procédure suivante :

La société Spie Batignolles a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la restitution des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés acquittées au titre des années 2003 et 2004 à concurrence de la somme de 1 144 502 euros. Par un jugement n° 1106845 du 22 novembre 2012, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 13VE00226 du 12 mai 2015, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé par la société Spie Batignolles contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 15 juillet et 15 octobre 2015 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Spie Batignolles demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

2°) réglant l'affaire au fond, de faire droit à son appel ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 7 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mme Marie-Gabrielle Merloz, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Marie-Astrid Nicolazo de Barmon, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Célice, Soltner, Texidor, Perier, avocat de la société Spie Batignolles ;

Considérant ce qui suit :

1. Il résulte des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, par une décision du 27 décembre 2002 de son assemblée générale, la société CSP 100 a procédé à un apport partiel d'actifs avec effet rétroactif au 1er janvier 2002 au bénéfice de la société CSP 18, devenue Spie Batignolles. Cette dernière a inscrit à son bilan les éléments d'actifs de la société apporteuse pour leur valeur brute ainsi que les provisions correspondantes qui figuraient au bilan de la société apporteuse. Elle a par ailleurs doté ces provisions par un compte de capitaux propres. A la suite de la reprise de ces provisions devenues sans objet, la société Spie Batignolles a déduit extracomptablement ces reprises de son résultat des exercices 2003 et

2004. A l'issue de la vérification de comptabilité dont la société a fait l'objet, l'administration a remis en cause cette déduction et réintégré les sommes correspondantes dans ses résultats imposables des années 2003 et 2004. La société Spie Batignolles se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 12 mai 2015 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté sa demande tendant à l'annulation du jugement du 22 novembre 2012 du tribunal administratif de Montreuil rejetant sa demande tendant à la décharge des impositions en résultant.

2. Aux termes de l'article 39 du code général des impôts, applicable à l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 de ce code : " Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, sous réserve des dispositions du 5, notamment : / (...) 5° Les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice(...). Les provisions qui, en tout ou en partie, (...) deviennent sans objet au cours d'un exercice ultérieur sont rapportées aux résultats dudit exercice(...). ". Lorsqu'une provision a été régulièrement constituée dans les comptes de l'exercice, et sauf si les règles propres au droit fiscal y font obstacle, notamment les dispositions particulières du 5° du 1 de cet article limitant la déductibilité fiscale de certaines provisions, le résultat fiscal de ce même exercice doit, en principe, être diminué du montant de cette provision dont la reprise, lors d'un ou de plusieurs exercices ultérieurs, entraîne en revanche une augmentation de l'actif net du ou des bilans de clôture du ou des exercices correspondants.

3. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'opération d'apport ayant été réalisée sous le régime de droit commun et non sous le régime spécial prévu par les dispositions des articles 210 A et 210 B du code général des impôts, la société requérante devait inscrire à son bilan, conformément au droit commun, la valeur nette de l'actif apporté. Elle ne pouvait régulièrement inscrire à son bilan, conformément au régime spécial, la valeur brute de l'actif et les provisions correspondantes qui figuraient au bilan de la société apporteuse. Par suite, cette écriture erronée, qui ne traduisait pas l'exercice d'une faculté juridique d'option, devait être regardée comme une erreur comptable dont la société requérante pouvait demander la correction. La cour a dès lors retenu une qualification juridique erronée en jugeant que la décision prise par la société requérante de constituer les provisions litigieuses constituait une décision de gestion qui lui était opposable et qu'elle était de ce fait tenue de les rapporter au résultat des exercices en cause en vertu des dispositions du 5° du 1 de l'article 39 du code général des impôts sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, la société Spie Batignolles est, par suite, fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque.

4. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1^{er} : L'arrêt du 12 mai 2015 de la cour administrative d'appel de Versailles est annulé.

Article 2 : L'affaire est renvoyée devant la cour administrative d'appel de Versailles.

Article 3 : L'Etat versera à la société Spie Batignolles la somme de 3500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la société Spie Batignolles et au ministre de l'action et des comptes publics.

2. Actualité en matière d'opérations de restructuration

- **CE, 18 janvier 2017, n° 389004, Société Stago International**
- **CE, 25 octobre 2017, n° 401403, SARL Serena Caoutchouc**
- **Conseil Constitutionnel, 9 juin 2017, QPC n° 2017-636, Société Edenred France**
- **CE, 29 mars 2017, n°406590, Jade**
- **CAA Marseille, 1^{er} juin 2017, n° 15MA04108, Highco**

CE, 18 janvier 2017, n° 389004, Société Stago International

Vu la procédure suivante :

La société Stago International a demandé au tribunal administratif de Cergy-Pontoise de prononcer la réduction, à hauteur de la somme de 320 467 euros, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contributions additionnelles sur cet impôt auxquelles elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2007, ainsi que des pénalités correspondantes. Par un jugement n° 1003497 du 23 mai 2012, le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a rejeté cette demande.

Par un arrêt n° 12VE02802 du 22 janvier 2015, la cour administrative d'appel de Versailles a fait droit à l'appel formé par la société Stago International contre ce jugement.

Par un pourvoi et un mémoire en réplique, enregistrés les 26 mars 2015 et 29 juin 2016 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, le ministre des finances et des comptes publics demande au Conseil d'Etat d'annuler cet arrêt et, réglant l'affaire au fond, de rejeter l'appel de la société Stago International.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Bastien Lignereux, auditeur,
- les conclusions de Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Monod, Colin, Stoclet, avocat de la société Stago international ;

Considérant ce qui suit :

1. Aux termes de l'article 210 A du code général des impôts : " 1. Les plus-values nettes et les profits dégagés sur l'ensemble des éléments d'actif apportés du fait d'une fusion ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés. / Il en est de même de la plus-value éventuellement dégagée par la société absorbante lors de l'annulation des actions ou parts de son propre capital qu'elle reçoit ou qui correspondent à ses droits dans la société absorbée. / L'inscription à l'actif de la société absorbante du mali technique de fusion consécutif à l'annulation des titres de la société absorbée ne peut donner lieu à aucune déduction ultérieure. / (...) 3. L'application de ces dispositions est subordonnée à la condition que la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à respecter les prescriptions suivantes : / (...) e) Elle doit inscrire à son bilan les éléments autres que les immobilisations pour la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée. A défaut, elle doit comprendre dans ses résultats de l'exercice au cours duquel intervient l'opération le profit correspondant à la différence entre la nouvelle valeur de ces éléments et la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée. / (...) ". Aux termes du II de l'article 209 du code général des impôts, dans sa rédaction alors applicable : " En cas de fusion ou opération assimilée placée sous le régime de l'article 210 A, les déficits antérieurs (...) non encore déduits par la société absorbée ou apporteuse sont transférés, sous réserve

d'un agrément délivré dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies, à la ou aux sociétés bénéficiaires des apports, et imputables sur ses ou leurs bénéfices ultérieurs dans les conditions prévues (...) au troisième alinéa du I (...). / (...) L'agrément est délivré lorsque : / a. L'opération est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ; / b. L'activité à l'origine des déficits ou des intérêts dont le transfert est demandé est poursuivie par la ou les sociétés bénéficiaires des apports pendant un délai minimum de trois ans. "

2. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, par une décision de l'assemblée générale extraordinaire du 30 avril 2007, la société Diagnostica Stago a absorbé, avec effet rétroactif au 1er janvier 2007, la société Stago Instruments, dont elle détenait 17,6 % du capital, ces deux sociétés étant alors placées sous le contrôle de la société Stago International, société tête d'un groupe fiscalement intégré au sens des articles 223 A et suivants du code général des impôts. Cette opération de fusion a été placée sous le régime spécial prévu par l'article 210 A de ce code cité au point 1 ci-dessus. Par un agrément délivré le 29 octobre 2007 en application des dispositions du II de l'article 209 du code général des impôts citées au point 1, l'administration fiscale a autorisé la société Diagnostica Stago à imputer sur ses résultats à venir le déficit que la société absorbée avait constaté à la date d'effet de la fusion. A l'issue d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos de 2005 à 2007, l'administration fiscale a notamment estimé que la société absorbante aurait dû prendre en compte, dans le calcul du " mali " de fusion qu'elle a déduit de son résultat imposable, l'économie d'impôt sur les sociétés résultant du transfert de ce déficit. Le ministre des finances et des comptes publics se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 22 janvier 2015 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a fait droit à l'appel présenté par la société Stago International contre un jugement du tribunal administratif de Cergy-Pontoise du 23 mai 2012 rejetant sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contributions additionnelles à cet impôt auxquelles elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2007 à raison de ce chef de redressement, ainsi que des intérêts de retard correspondants.

Sur les conclusions du pourvoi dirigées contre l'arrêt en tant que la cour aurait statué au-delà des conclusions dont elle était saisie :

3. Il ressort des écritures de la société Stago International devant les juges du fond que ses conclusions tendaient à la décharge des impositions supplémentaires et pénalités mises à sa charge à raison de la seule remise en cause du montant du " mali " de fusion déduit du résultat imposable de la société Diagnostica Stago, soit un montant de 320 467 euros en droits et pénalités, les autres chefs de redressement n'ayant pas été contestés devant le juge de l'impôt. Par suite, en prononçant, à l'article 2 de son arrêt, la décharge de l'ensemble des impositions supplémentaires et pénalités auxquelles la société Stago International a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2007, la cour a statué au-delà des conclusions dont elle était saisie. Cet article de son arrêt doit dès lors être annulé en tant qu'il a prononcé la décharge des impositions supplémentaires et pénalités excédant celles dont la requérante demandait à être déchargée.

Sur les conclusions du pourvoi dirigées contre l'arrêt en tant que la cour a statué sur les conclusions dont elle était saisie :

4. Pour la détermination des bénéfices imposables de la société absorbante dans le cas d'une fusion de deux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, les conséquences de la fusion doivent être prises en compte dans le bilan de clôture de l'exercice au cours duquel la convention de fusion a été définitivement

conclue. Si les deux sociétés sont convenues, comme elles y sont d'ailleurs généralement contraintes par les délais nécessaires notamment à l'évaluation des apports et à la réunion des organes délibérants des deux personnes morales, de donner effet à la fusion à une date déterminée, antérieure à celle à laquelle la convention est définitivement conclue, celles-ci sont tenues de prendre en compte toutes les conséquences de la date ainsi stipulée, à laquelle les effets de la fusion remontent.

5. Le transfert des déficits de la société absorbée, auquel la société absorbante a droit lorsqu'elle remplit les conditions énoncées au II de l'article 209 du code général des impôts, constitue, en application de ces dispositions, l'un des effets de la fusion placée sous le régime de l'article 210 A de ce code. Il résulte de ce qui a été dit au point précédent que ce transfert de déficit doit être regardé comme remontant à la date d'effet de la fusion. Dès lors, la société absorbante doit tenir compte de l'économie d'impôt sur les sociétés en résultant dans le calcul de la valeur de l'actif apporté et de l'éventuel " mali " de fusion déductible de son résultat imposable au titre de l'exercice de fusion, alors même que l'agrément prévu au II de l'article 209 ne lui a pas encore été octroyé à la date d'effet de la fusion.

6. Il résulte de ce qui précède qu'en jugeant que l'économie d'impôt correspondant au transfert des déficits de la société absorbée par la société Diagnostica Stago n'avait pas à être prise en compte dans le calcul du " mali " de fusion au motif que ce transfert avait été autorisé par un agrément délivré postérieurement à la date d'effet de la fusion, la cour a commis une erreur de droit. Par suite et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens soulevés au soutien de ces conclusions, le ministre est fondé à demander l'annulation de son arrêt en tant qu'il a prononcé la décharge des impositions supplémentaires et pénalités mises à la charge de la société Stago International à raison de ce chef de redressement.

Sur les conclusions présentées par la société Stago International au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

7. Ces dispositions font obstacle à ce qu'une somme soit mise à la charge de l'Etat qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante.

D E C I D E :

Article 1^{er} : L'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 22 janvier 2015 est annulé.

Article 2 : L'affaire est renvoyée à la cour administrative d'appel de Versailles en tant qu'elle porte sur les conclusions de la société Stago International tendant à la réduction, à hauteur de la somme de 320 467 euros, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contributions additionnelles sur cet impôt auxquelles elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2007, ainsi que des pénalités correspondantes.

Article 3 : Les conclusions présentées par la société Stago International au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

Article 4 : La présente décision sera notifiée au ministre de l'économie et des finances et à la société Stago International.

CE, 25 octobre 2017, n° 401403, SARL Serena Caoutchouc

Vu la procédure suivante :

La société à responsabilité limitée Serena Caoutchouc a demandé au tribunal administratif d'Orléans de prononcer l'annulation de la décision du 4 décembre 2013 par laquelle le directeur régional des finances publiques du Centre et du département du Loiret a refusé de lui accorder l'agrément mentionné au II de l'article 209 du code général des impôts. Par un jugement n° 1400363 du 7 octobre 2014, le tribunal a rejeté cette demande.

Par un arrêt n° 14NT02921 du 12 mai 2016, la cour administrative d'appel de Nantes a rejeté l'appel formé par la société contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 12 juillet et 12 octobre 2016 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Serena Caoutchouc demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

2°) réglant l'affaire au fond, de faire droit à son appel ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mme Manon Perrière, maître des requêtes,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Célice, Soltner, Texidor, Perier, avocat de la SARL Serena Caoutchouc ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis au juge du fond que la société à responsabilité limitée Serena Caoutchouc détenait l'intégralité du capital d'une société du même nom. Le 30 décembre 2012, la société Serena Caoutchouc a procédé à la dissolution sans liquidation, par transmission universelle de patrimoine, de cette société, avec effet au 1er janvier 2012. Elle a demandé, par courriers des 21 novembre 2012 et 14 juin 2013, la délivrance de l'agrément prévu par les dispositions du II de l'article 209 du code général des impôts, afin que lui soient transférés les déficits inscrits dans les écritures comptables de la société dissoute. Par une décision du 4 décembre 2013, le directeur régional des finances publiques du Centre et du département du Loiret a refusé de lui délivrer cet agrément aux motifs que, d'une part, l'activité de la société dissoute avait subi des changements significatifs au cours

des exercices clos les 31 décembre 2009 et 2010 et que, d'autre part, les justifications économiques de l'opération étaient peu explicites. Par jugement du 7 octobre 2014, le tribunal administratif d'Orléans a rejeté la demande de la société tendant à l'annulation de cette décision. La société se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 12 mai 2016 par lequel la cour administrative d'appel de Nantes a rejeté sa requête contre ce jugement.

2. Aux termes du II de l'article 209 du code général des impôts, dans sa rédaction issue du I de l'article 15 de la loi du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 : " En cas de fusion ou opération assimilée placée sous le régime de l'article 210 A, les déficits antérieurs (...) non encore déduits par la société absorbée (...) sont transférés, sous réserve d'un agrément délivré dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies, à la ou aux sociétés bénéficiaires des apports, et imputables sur ses ou leurs bénéfices ultérieurs (...). / (...) L'agrément est délivré lorsque : / a. L'opération est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ; / b. L'activité à l'origine des déficits (...) dont le transfert est demandé n'a pas fait l'objet par la société absorbée (...), pendant la période au titre de laquelle ces déficits (...) ont été constatés, de changement significatif, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en oeuvre, de nature et de volume d'activité ; / c. L'activité à l'origine des déficits (...) dont le transfert est demandé est poursuivie par la ou les sociétés absorbantes (...) pendant un délai minimal de trois ans, sans faire l'objet, pendant cette période, de changement significatif, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en oeuvre, de nature et de volume d'activité ; / d. Les déficits (...) susceptibles d'être transférés ne proviennent ni de la gestion d'un patrimoine mobilier par des sociétés dont l'actif est principalement composé de participations financières dans d'autres sociétés ou groupements assimilés ni de la gestion d'un patrimoine immobilier ". Aux termes du II de l'article 15 de la loi du 16 août 2012, relatif aux conditions d'entrée en vigueur des nouvelles dispositions du II de l'article 209 du code général des impôts : " II.- Le I s'applique aux exercices clos à compter du 4 juillet 2012 ".

3. Il résulte de ces dispositions combinées que la nouvelle rédaction du II de l'article 209 du code général des impôts est applicable lorsque les déficits dont le transfert est demandé sont transférables à la société absorbante au cours d'un exercice clos à compter du 4 juillet 2012. Ainsi, en écartant le moyen tiré de ce que les modifications en cause de l'article 209 du code général des impôts ne s'appliqueraient qu'aux changements d'activité intervenus lors d'exercices clos à compter du 4 juillet 2012 et viseraient uniquement le transfert de déficits nés lors d'exercices clos à compter de cette date, la cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit.

4. Il résulte toutefois des dispositions du b. du II de l'article 209 du code général des impôts précitées que la condition qu'elles énoncent tient à ce qu'examinée pour elle-même, l'activité transférée à la société absorbante n'ait pas fait l'objet de changements significatifs pendant la période au titre de laquelle ont été constatés les déficits dont le transfert est demandé. Ainsi, en jugeant que l'activité à l'origine des déficits devait être regardée comme ayant subi un changement significatif de son volume d'activité dès lors qu'une activité préexistante de la société absorbée, autre que celle déficitaire qui continuait à être exercée à la date de l'absorption, était devenue marginale voire nulle à la suite de la cession d'une branche d'activité par la société absorbée, la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit. Elle a, en effet, pris en compte, pour évaluer si l'activité transférée avait subi un changement significatif avant l'absorption, des éléments relatifs à une autre activité que celle à l'origine des déficits dont le transfert était demandé. Il en résulte que, sans qu'il soit besoin d'examiner le dernier moyen du pourvoi, son arrêt doit être annulé.

5. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros à verser à la société Serena Caoutchouc, au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1^{er} : L'arrêt du 12 mai 2016 de la cour administrative d'appel de Nantes est annulé.

Article 2 : L'affaire est renvoyée à la cour administrative d'appel de Nantes.

Article 3 : L'Etat versera la somme de 3 000 euros à la société Serena Caoutchouc au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la société à responsabilité limitée Serena Caoutchouc et au ministre de l'action et des comptes publics.

Conseil Constitutionnel, 9 juin 2017, QPC n° 2017-636, Société Edenred France

Le Conseil Constitutionnel a été saisi le 29 mars 2017 par le Conseil d'État (décision n° 379685 du même jour), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour la société Edenred France par la SCP Delaporte et Briard, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2017-636 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 1734 ter du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 99-1173 du 30 décembre 1999 de finances rectificative pour 1999, et du e du paragraphe I de l'article 1763 du même code, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités.

Au vu des textes suivants :

- la Constitution ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;
- le code général des impôts ;
- la loi n° 99-1173 du 30 décembre 1999 de finances rectificative pour 1999 ;
- l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités, ratifiée par l'article 138 de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures ;
- le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Au vu des pièces suivantes :

- les observations présentées pour la société requérante par Me François-Henri Briard, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, enregistrées les 20 avril et 3 mai 2017 ;
- les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le 20 avril 2017 ;
- les observations en intervention présentées pour la société CAFPI par Mes Raphaël Goupille et Michel Guichard, avocats au barreau des Hauts-de-Seine, enregistrées le 7 avril 2017 ;
- les pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Me Briard, pour la société requérante, Me Guichard, pour la société intervenante, et M. Xavier Pottier, désigné par le Premier ministre, à l'audience publique du 30 mai 2017 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL S'EST FONDÉ SUR CE QUI SUIT :

1. L'article 1734 ter du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 1999 mentionnée ci-dessus, prévoit :« Lorsque les contribuables ne peuvent présenter le registre mentionné à l'article 54 septies ou lorsque les renseignements portés sur ce registre sont incomplets ou inexacts, il est prononcé une amende égale à 5 % du montant des résultats omis sur le registre.

« De même, si l'état prévu au I de l'article 54 septies ou au II de l'article 151 octies n'est pas produit au titre de l'exercice au cours duquel est réalisée l'opération visée par ces dispositions ou au titre des exercices ultérieurs, ou si les renseignements qui sont portés sur ces états sont inexacts ou incomplets, il est prononcé une amende égale à 5 % des résultats omis.

« Si l'état prévu au III de l'article 54 septies n'est pas produit au titre d'un exercice ou si les renseignements qui y sont portés sont inexacts ou incomplets, il est prononcé une amende égale à 5 % des résultats de la société scindée non imposés en application des dispositions prévues aux articles 210 A et 210 B.

« Le contentieux est assuré et l'amende est mise en recouvrement suivant les règles applicables à l'impôt sur les sociétés ».

2. Le paragraphe I de l'article 1763 du même code, dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 7 décembre 2005 mentionnée ci-dessus, prévoit que le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de plusieurs documents entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes omises. Le e de ce paragraphe dispose qu'il en est ainsi pour les documents suivants : « État prévu au IV de l'article 41, au I de l'article 54 septies, au II de l'article 151 octies ou au 2 du II de l'article 151 nonies au titre de l'exercice au cours duquel est réalisée l'opération visée par ces dispositions ou au titre des exercices ultérieurs ».

3. Selon la société requérante et la partie intervenante, ces dispositions méconnaîtraient le principe de proportionnalité des peines, en ce qu'elles prévoient une amende sanctionnant le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de l'état de suivi des plus-values en sursis ou report d'imposition. Le montant de cette amende serait excessif, dès lors que son taux de 5 % s'appliquerait au montant des sommes omises, sans tenir compte ni du montant de l'impôt dû, ni de l'éventuelle bonne foi du contribuable. Ces dispositions seraient également contraires au principe d'individualisation des peines, faute de toute possibilité de moduler la sanction en fonction du comportement du contribuable ou de la gravité du manquement. Enfin, la société requérante soutient que ces dispositions seraient contraires au principe d'égalité devant la loi, aux motifs qu'elles pourraient conduire à une amende d'un montant très variable pour une même infraction et qu'elles sanctionneraient indifféremment contribuables de bonne foi et contribuables de mauvaise foi.

4. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur les mots « au I de l'article 54 septies, » figurant au deuxième alinéa de l'article 1734 ter du code général des impôts et sur les mêmes mots figurant au e du paragraphe I de l'article 1763 du même code.

5. Selon l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée ». Si la nécessité des peines attachées aux infractions relève du pouvoir d'appréciation du législateur, il incombe au Conseil constitutionnel de s'assurer de l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue. En outre, le principe d'individualisation des peines qui découle de l'article 8 de la Déclaration de 1789 implique qu'une amende fiscale ne puisse être appliquée que si l'administration, sous le contrôle du juge, l'a expressément prononcée en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce. Il ne saurait toutefois interdire au législateur de fixer des règles assurant une répression effective de la méconnaissance des obligations fiscales.

6. En vertu du paragraphe I de l'article 54 septies du code général des impôts, les entreprises qui bénéficient d'un des régimes de sursis ou de report d'imposition des plus-values mentionnés à ce paragraphe « doivent joindre à leur déclaration de résultat un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître, pour chaque nature d'élément, les renseignements nécessaires au calcul du résultat imposable de la cession ultérieure des éléments considérés ». Cet état de suivi des plus-values en sursis ou report d'imposition sert ainsi à établir l'impôt dû l'année au cours de laquelle aura lieu l'événement mettant fin au sursis ou au report.

7. Les dispositions contestées punissent d'une amende égale à 5 % des résultats omis le défaut de production de cet état de suivi, ainsi que sa production inexacte ou incomplète. Cette sanction est encourue lorsque ces manquements sont commis pendant l'exercice au cours duquel est réalisée l'opération ayant donné lieu au sursis ou au report d'imposition ou pendant les exercices ultérieurs.

8. En premier lieu, d'une part, l'obligation déclarative dont la méconnaissance est ainsi sanctionnée porte sur des renseignements qui doivent figurer en annexe de la déclaration annuelle de résultat de l'entreprise et qui sont nécessaires au calcul de l'impôt sur la plus-value à l'issue du sursis ou du report d'imposition. Il ressort des travaux préparatoires qu'en instituant cette obligation, le législateur a entendu assortir d'une contrepartie les régimes fiscaux favorables, dérogatoires au droit commun, dont peuvent bénéficier les contribuables réalisant certaines opérations. En réprimant la méconnaissance d'une telle obligation, qui permet directement le suivi de la base taxable et ainsi l'établissement de l'impôt sur la plus-value placée en sursis ou en report, le législateur a poursuivi l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. D'autre part, en punissant d'une amende égale à 5 % des résultats omis, qui servent de base au calcul de l'impôt exigible ultérieurement, chaque manquement au respect de l'obligation déclarative incombant aux contribuables bénéficiant d'un régime de sursis ou de report d'imposition, le législateur a instauré une sanction dont la nature est liée à celle de l'infraction. Ainsi, même lorsqu'elle s'applique lors de plusieurs exercices, l'amende n'est pas manifestement disproportionnée à la gravité des faits qu'a entendu réprimer le législateur, compte tenu des difficultés propres au suivi des obligations fiscales en cause.

9. En second lieu, l'amende contestée s'applique lors de chaque exercice pour lequel l'état de suivi n'est pas produit ou présente un caractère inexact ou incomplet. Pour chaque sanction prononcée, le juge décide, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués, manquement par manquement, et sur la qualification retenue par l'administration, soit de maintenir l'amende, soit d'en décharger le redevable si le manquement n'est pas établi. Il peut ainsi adapter les pénalités à la gravité des agissements commis par le redevable. Par suite, les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe d'individualisation des peines.

10. Les griefs tirés de la méconnaissance des exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789 doivent donc être écartés. Il en va de même du grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi, dès lors que les dispositions contestées n'instituent aucune différence de traitement.

11. Par conséquent, les mots « au I de l'article 54 septies, » figurant au deuxième alinéa de l'article 1734 ter du code général des impôts et les mêmes mots figurant au e du paragraphe I de l'article 1763 du même code, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarés conformes à la Constitution.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1^{er}. - Les mots « au I de l'article 54 septies, » figurant au deuxième alinéa de l'article 1734 ter du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 99-1173 du 30 décembre 1999 de finances rectificative pour 1999, et les mêmes mots figurant au e du paragraphe I de l'article 1763 du même code, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités, sont conformes à la Constitution.

Article 2. - Cette décision sera publiée au Journal officiel de la République française et notifiée dans les conditions prévues à l'article 23-11 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée.

Jugé par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 8 juin 2017, où siégeaient : M. Laurent FABIUS, Président, Mmes Claire BAZY MALAURIE, Nicole BELLOUBET, MM. Michel CHARASSE, Lionel JOSPIN, Mmes Corinne LUQUIENS, Nicole MAESTRACCI et M. Michel PINAULT.

Rendu public le 9 juin 2017.

CE, 29 mars 2017, n°406590, Jade

Vu la procédure suivante :

La société par actions simplifiée (SAS) Jade, à l'appui de sa demande tendant à la décharge de l'amende fiscale prévue par les dispositions du c du I de l'article 1763 du code général des impôts à laquelle elle a été assujettie à hauteur d'un montant de 39 158 euros au titre de l'année 2010 et d'un montant de 31 514 euros au titre de l'année 2011, a produit un mémoire, enregistré le 30 août 2016 au greffe du tribunal administratif de Lille, en application de l'article 23-1 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958, par lequel elle soulève une question prioritaire de constitutionnalité.

Par une ordonnance n° 1509377 du 30 décembre 2016, enregistrée le 4 janvier 2017 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, le président de la 7ème chambre du tribunal administratif de Lille, avant qu'il soit statué sur la demande de la SAS Jade, a décidé, par application des dispositions de l'article 23-2 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958, de transmettre au Conseil d'Etat la question de la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution du c du I de l'article 1763 du code général des impôts.

Dans la question prioritaire de constitutionnalité transmise, la SAS Jade soutient que le c du I de l'article 1763 du code général des impôts, applicable au litige, méconnaît les principes de proportionnalité des peines et d'individualisation des peines proclamés à l'article 8 de la Déclaration de 1789.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la Constitution, notamment son Préambule et son article 61-1 ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 ;
- le code général des impôts, notamment son article 1763 ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Laurent Domingo, maître des requêtes,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. Il résulte des dispositions de l'article 23-4 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel que, lorsqu'une juridiction relevant du Conseil d'Etat a transmis à ce dernier, en application de l'article 23-2 de cette même ordonnance, la question de la conformité à la Constitution d'une disposition législative, le Conseil constitutionnel est saisi de cette question de constitutionnalité à la triple condition que la disposition contestée soit applicable au litige ou à la procédure, qu'elle n'ait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances, et que la question soit nouvelle ou présente un caractère sérieux.

2. Aux termes du I de l'article 1763 du code général des impôts : " Entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes omises le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet des documents suivants : / (...) c. Etat prévu au premier alinéa de l'article 223 Q (...). / Pour les documents mentionnés aux a, b et c, l'amende s'applique au seul exercice au titre duquel l'infraction est mise en évidence et le taux est ramené à 1 % lorsque les sommes correspondantes sont réellement déductibles ". Aux termes du premier alinéa de l'article 223 Q du même code, dans sa rédaction applicable aux années 2010 et 2011: " La société mère souscrit la déclaration du résultat d'ensemble de chaque exercice dans les conditions prévues à l'article 223. Elle y joint un état des rectifications prévues au sixième alinéa de l'article 223 B et à l'article 223 F, ainsi que de celles prévues aux deuxième, troisième, quatrième, septième et dix-huitième alinéas de l'article 223 B et à l'article 223 D qui sont afférentes à des sociétés du groupe détenues par l'intermédiaire d'une société intermédiaire ".

3. La société Jade soutient que le c) du I de l'article 1763 est contraire au principe de proportionnalité des peines, d'une part, et au principe d'individualisation des peines, d'autre part, garantis par l'article 8 de la Déclaration de 1789.

4. En fixant l'amende en proportion des sommes qui n'ont pas été déclarées par le contribuable dans l'état prévu au premier alinéa de l'article 223 Q du code général des impôts, les dispositions attaquées instituent une sanction dont la nature est directement liée à celle du manquement réprimé. En retenant une telle assiette, en ramenant le taux prévu de 5 % à 1 % lorsque ces sommes sont réellement déductibles et en prévoyant que l'amende ne s'applique qu'au seul exercice au titre duquel l'infraction est mise en évidence, la loi a elle-même assuré, par des taux non disproportionnés, la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés, appréciée à raison de l'importance des sommes non déclarées et des conséquences qui peuvent en résulter au regard des impôts à acquitter par le contribuable. En outre, les obligations déclaratives dont le manquement est sanctionné, qui incombent à la seule société mère, ont pour but de mettre l'administration fiscale à même de contrôler la manière dont les opérations intra-groupes sont comptabilisées dans les résultats individuels des sociétés et les retraitements qui leur sont appliqués pour la détermination du résultat d'ensemble ainsi que de contrôler les régularisations qu'il convient de faire en cas de sortie d'une société du groupe fiscalement intégré. Elles poursuivent ainsi un but de lutte contre la fraude fiscale qui constitue un objectif de valeur constitutionnelle. Enfin, pour chaque sanction prononcée, le juge décide, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, soit de maintenir l'amende, soit d'en dispenser le contribuable si ce dernier n'a pas manqué à l'obligation de déclaration. Par suite, le moyen tiré de ce que les dispositions attaquées auraient méconnu les principes de proportionnalité et d'individualisation des peines doit être écarté. Dès lors, la question soulevée, qui n'est pas nouvelle, ne présente pas un caractère sérieux.

5. Il résulte de ce qui précède qu'il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité invoquée.

DECIDE :

Article 1^{er} : Il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité transmise par le tribunal administratif de Lille.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à la société par actions simplifiée Jade et au ministre de l'économie et des finances.

Copie en sera adressée au Conseil constitutionnel, au Premier ministre ainsi qu'au tribunal administratif de Lille.

CAA Marseille, 1^{er} juin 2017, n° 15MA04108, Highco

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La SA Highco a demandé au tribunal administratif de Marseille de prononcer la réduction de la cotisation d'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2010.

Par les articles 1er et 2 d'un jugement n° 1305190 du 16 juin 2015, le tribunal administratif de Marseille a réduit les bases de l'impôt sur les sociétés de la SA Highco et a déchargé la société de la cotisation d'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2010 correspondant à cette réduction de base.

Procédure devant la Cour :

Par un recours et un mémoire, enregistrés le 21 octobre 2015 et le 13 juillet 2016, le ministre des finances et des comptes publics demande à la Cour :

- 1°) d'annuler les articles 1er et 2 de ce jugement du tribunal administratif de Marseille du 16 juin 2015 ;
- 2°) de remettre à la charge de la SA Highco la cotisation d'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2010 à concurrence d'un montant de 860 787 euros.

Il soutient que :

- la société, qui a été imposée conformément à ses déclarations, supporte la charge de la preuve ;
- la SA Highco ayant cédé ses titres de participations, les dispositions du a septies du I de l'article 219 du code général des impôts étaient applicables ;
- la moins-value de 8 426 218 euros ne pouvait venir en diminution des résultats de l'exercice clos le 31 décembre 2010 de la société.

Par des mémoires en défense, enregistrés le 23 décembre 2015 et le 21 juillet 2016, la SA Highco, représentée par Me A..., demande à la Cour :

- 1°) de rejeter le recours du ministre des finances et des comptes publics ;
- 2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que les moyens soulevés par le ministre ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2011 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Haïli,
- les conclusions de M. Maury, rapporteur public,
- et les observations de Me A..., représentant la SA Highco.

1. Considérant que le ministre des finances et des comptes publics demande à la Cour d'annuler les articles 1er et 2 d'un jugement du 16 juin 2015 par lequel le tribunal administratif de Marseille a réduit les bases de l'impôt sur les sociétés de la SA Highco et a déchargé la société de la cotisation d'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2010 correspondant à cette réduction de base ;

2. Considérant qu'aux termes de l'article 219 du code général des impôts issu de l'article 13 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2011 : " I. (...) a septies) Lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire au sens du 12 de l'article 39, l'imposition des plus-values et moins-values de cession de titres de participation définis au dix-huitième alinéa du 5° du 1 de l'article 39, autres que ceux mentionnés au a sexies-0 bis du présent article, et détenus depuis moins de deux ans, intervient à la première des dates suivantes : a) La date à laquelle l'entreprise cédante cesse d'être soumise à l'impôt sur les sociétés ou est absorbée par une entreprise qui, à l'issue de l'absorption, n'est pas liée à l'entreprise détenant les titres cédés ; b) La date à laquelle les titres cédés cessent d'être détenus par une entreprise liée à l'entreprise cédante, à l'exception du cas où la société dont les titres ont été cédés a été absorbée par une autre entreprise liée ou qui le devient à cette occasion et pour toute la période où elle demeure liée ; c) La date correspondant à l'expiration d'un délai de deux ans, décompté à partir du jour où l'entreprise cédante a acquis les titres. L'imposition est établie au nom de l'entreprise cédante ou, en cas d'absorption dans des conditions autres que celles mentionnées au a, de l'entreprise absorbante, selon le régime de plus-value ou moins-value qui aurait été applicable si l'entreprise avait cédé les titres à cette date et, le cas échéant, les avait détenus depuis la date d'acquisition par l'entreprise absorbée. Toutefois, le présent a septies ne s'applique aux plus-values que si l'entreprise joint à sa déclaration de résultat au titre de chaque exercice concerné un état conforme au modèle fourni par l'administration, faisant apparaître les éléments nécessaires au calcul des plus-values et ceux relatifs à l'identification de l'entreprise qui détient les titres, explicitant les liens de dépendance qui les unissent " ;

3. Considérant qu'en cas de fusion de deux sociétés anonymes, l'échange auquel il est procédé des actions de la société absorbée contre des actions nouvellement émises par la société absorbante présente le caractère d'une cession à titre onéreux des actions de la société absorbée ;

4. Considérant que la SA Highco est la société mère d'un groupe spécialisé dans la communication dans le domaine de la distribution et des points de vente ; que, dans le cadre d'une réorganisation du groupe, l'une de ses filiales, la SARL Highco Field Marketing, a fait l'objet, le 31 mai 2010, d'une fusion-absorption par une autre de ses filiales, la SA Highco Marketing House ; qu'une autre de ses filiales, la SAS Highco Avenue, a fait l'objet, le 1er juin 2010, d'une fusion-absorption par une quatrième filiale, la SA Highco 3.0 ; que la société mère a reçu en échange, consécutivement à l'annulation des titres des sociétés absorbées, des titres de la SAS Highco Marketing House et de la SA Highco 3.0 ; qu'elle a constaté, à cette occasion, une moins-value à court terme d'échanges sur les titres de la SAS Highco Marketing House d'un montant de 2 340 661 euros et une moins-value à court terme d'échanges sur les titres de la SA Highco 3.0 d'un montant de 6 085 957 euros ; qu'elle a déposé auprès de l'administration fiscale le 13 avril 2012,

un tableau d'état de suivi des reports d'imposition des moins-values de cession relatives à l'exercice clos le 31 décembre 2010 pour un montant de 8 426 618 euros ; que, par réclamation du 28 décembre 2012, rejetée le 11 juin 2013, la SA Highco a demandé que les moins-values constatées soient imputées sur ses résultats de l'exercice clos en 2010 au motif qu'elle avait fait, en l'absence de cession des actions de ses filiales, une application erronée des dispositions du a septies du I de l'article 219 du code général des impôts en reportant l'imposition de ces moins-values ;

5. Considérant que, dans le cadre des opérations de fusion-absorption retracées au point 4, la SA Highco a cédé, au moment de la fusion-absorption de la SARL Highco Field Marketing par la SAS Highco Marketing House, les 100 % de parts qu'elle possédait dans la SARL Highco Field Marketing et, au moment de la fusion-absorption de la SARL Highco Avenue par la Highco 3.0, les 100 % de parts qu'elle possédait dans la SARL Highco Avenue ; que ces opérations présentaient, au sens du I du a septies de l'article 219 du code général des impôts, le caractère de cession à titre onéreux des parts des société absorbées ; que les travaux parlementaires dont est issu l'article 13 de la loi du 29 décembre 2010 ne révèlent pas que le législateur aurait voulu écarter la règle selon laquelle, en cas de fusion-absorption de sociétés anonymes, l'échange des actions de la société absorbée contre des actions nouvellement émises par la société absorbante présente le caractère d'une cession à titre onéreux des actions de la société absorbée ; que par suite, le ministre chargé du budget est fondé à soutenir que, contrairement à ce que soutient la SA Highco, l'absence d'imputation sur les résultats de la société de l'année 2010 des moins-values constatées au 31 décembre 2010 est conforme aux dispositions du I du a septies de l'article 219 du code général des impôts et que l'administration fiscale a refusé à bon droit cette imputation ;

6. Considérant qu'il résulte de ce qui précède qu'en l'absence d'autre moyen à examiner par l'effet dévolutif de l'appel, le ministre des finances et des comptes publics est fondé, d'une part, à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Marseille a réduit les bases de l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2010 de la société Highco à concurrence des déductions des moins-values d'échanges soumises au régime de court terme et a déchargé la société de la cotisation d'impôt sur les sociétés correspondant à cette réduction en base et, d'autre part, à demander que la somme de 860 787 euros soit remise à la charge de la société ; que doivent être rejetées, par voie de conséquence, les conclusions de la SA Highco tendant au bénéfice des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

D E C I D E :

Article 1^{er} : Les articles 1er et 2 du jugement n° 1305190 du 16 juin 2015 du tribunal administratif de Marseille sont annulés.

Article 2 : La cotisation d'impôt sur les sociétés à laquelle la SA Highco a été assujettie au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2010 est remise à sa charge à concurrence de la somme de 860 787 euros.

Article 3 : Les conclusions de la SA Highco tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

Article 4 : Le présent arrêt sera notifié au ministre de l'action et des comptes publics et à la SA Highco.

Copie en sera adressée à la direction de contrôle fiscal Sud-Est.

3. Actualité en matière de droit communautaire et de fiscalité internationale

- **Mise à jour des conventions internationales, avenants et accords d'échange de renseignements au 31 décembre 2017**
- **Arrêté du 6 juillet 2017 pris en application du II de l'article 223 quinquies C du code général des impôts**
- **Communiqué du 4 décembre 2017 : déclaration pays par pays, pas d'obligation de souscription pour la filiale d'une société étrangère lorsque cette dernière a volontairement déposé une déclaration**
- **Signataires et parties à la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices**
- **CJUE, 7 septembre 2017, aff. Eqiom SA**
- **Conseil d'Etat, 25 octobre 2017, n°366268, Sté Cameron France**
- **Conseil d'Etat, 20 septembre 2017, n°398662, Sté Sofina**
- **Cour Administrative d'Appel de Paris, 23 octobre 2017, n° 15PA 02185, SAS Prominent Europe France**
- **Cour Administrative d'Appel Versailles, 18 mai 2017, n° 16VE02518, SAS Mandalay Prestige**

Mise à jour des conventions internationales, avenants et accords d'échange de renseignement au 31 décembre 2017

Avenants et accords – Textes récemment entrés en vigueur :

Singapour :

Décret n° 2016-896 du 30 juin 2016 portant publication de la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République de Singapour en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu, signée à Singapour le 15 janvier 2015

Avenant à la convention avec la Suisse :

Décret n° 2016-534 du 29 avril 2016 portant publication de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Conseil fédéral suisse modifiant le protocole additionnel à la convention entre la France et la Suisse du 9 septembre 1966 modifiée, en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales, signé à Berne le 25 juin 2014

Avenant à la convention avec le Luxembourg :

Décret n° 2016-321 du 17 mars 2016 portant publication du quatrième avenant à la convention entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Paris le 1^{er} avril 1958 modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970, par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009, signé à Paris le 5 septembre 2014

Avenant à la convention avec l'Allemagne :

Décret n° 2016-35 du 22 janvier 2016 portant publication de l'avenant à la convention du 21 juillet 1959 entre la République française et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, ainsi qu'en matière de contribution des patentes et de contributions foncières, modifiée par les avenants des 9 juin 1969, 28 septembre 1989 et 20 décembre 2001, signé à Berlin le 31 mars 2015

Avenants et accords – signés non en vigueur :

Avenant à la convention avec le Portugal du 25/08/2016 - Non entré en vigueur

LOI n° 2017-1479 du 18 octobre 2017 autorisant la ratification de l'avenant modifiant la convention du 14 janvier 1971 entre la France et le Portugal tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu.

<https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2017/10/18/2017-1479/jo/texte>

Convention avec la Colombie signée le 25/06/2015 - Non entrée en vigueur

La France et la Colombie ont signé le 26 juin 2016 à Bogotá un avenant à la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu. Cet avenant doit à présent être soumis à approbation parlementaire et ratification et n'est pas encore en vigueur

Prorogation

Arabie Saoudite

Décret no 2014-1036 du 11 septembre 2014 portant publication de l'accord sous forme d'échange de lettres entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement du Royaume d'Arabie saoudite relatif à la reconduction de la convention du 18 février 1982 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur les successions (ensemble un protocole), signée le 18 février 1982, signées à Paris le 26 décembre 2013 et à Riyad le 25 mai 2014

BOI-INT-CVB-SAU-20151007

07/10/2015 : INT-Convention en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur les successions a été signée le 18 février 1982 entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement du Royaume d'Arabie Saoudite

Série / Division :

INT –CVB

Le décret n° 2014-1036 du 11 septembre 2014 (J.O n° 0212 du 13 septembre 2014, p. 15060) a publié l'échange de lettres, signées les 26 décembre 2013 et 25 mai 2014, entre la France et l'Arabie Saoudite, qui ont décidé de proroger pour une nouvelle période de cinq ans, à compter du 1er janvier 2014, la convention du 18 février 1982.

Arrêté du 6 juillet 2017 pris en application du II de l'article 223 quinquies C du code général des impôts

NOR: ECOE1714076A

ELI: <https://www.legifrance.gouv.fr/eli/arrete/2017/7/6/ECOE1714076A/jo/texte>

Publics concernés : administration fiscale et contribuables.

Objet : établir la liste des Etats et territoires mentionnée au II de l'article 223 quinquies C du code général des impôts (CGI).

Entrée en vigueur : l'arrêté entre en vigueur le lendemain de sa publication .

Notice : l'article 223 quinquies C du CGI rend obligatoire le dépôt d'une déclaration pays par pays par les multinationales réalisant un chiffre d'affaires mondial consolidé supérieur ou égal à 750 millions d'euros. Les entités détenues ou contrôlées par une personne morale établie dans un Etat ou territoire figurant sur la liste mentionnée au II de cet article sont dispensées de cette obligation. Cette liste désigne les Etats membres de l'Union européenne et les autres Etats ou territoires qui ont adopté une réglementation rendant obligatoire la souscription d'une déclaration pays par pays similaire à celle figurant au 1 du I de cet article, qui ont conclu avec la France un accord permettant d'échanger de façon automatique les informations y figurant, et qui respectent les obligations résultant de ce dernier.

Références : le texte peut être consulté sur le site Légifrance (<http://www.legifrance.gouv.fr>).

Le Premier ministre, le ministre de l'économie et des finances et le ministre de l'action et des comptes publics, Vu le code général des impôts, notamment son article 223 quinquies C,

Arrêtent :

Article 1

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016, la liste des Etats et territoires mentionnée au II de l'article 223 quinquies C du code général des impôts comprend les Etats membres de l'Union européenne ainsi que les Etats et territoires suivants :

- Afrique du Sud ;
- Australie ;
- Bermudes (Royaume-Uni) ;
- Brésil ;
- Canada ;
- Chili ;
- Chine ;
- Corée du Sud ;
- Guernesey (Royaume-Uni) ;

- Indonésie ;
- Jersey (Royaume-Uni) ;
- Mexique ;
- Nouvelle-Zélande ;
- Norvège.

Article 2

Pour les exercices ouverts à compter du 1er avril 2016, la liste des Etats et territoires mentionnée au II de l'article 223 quinquies C précité comprend les Etats et territoires mentionnés à l'article 1er du présent arrêté, auxquels s'ajoutent les Etats suivants :

- Inde ;
- Japon.

Article 3

Le directeur général des finances publiques est chargé de l'exécution du présent arrêté, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait le 6 juillet 2017.

Le Premier ministre,

Pour le Premier ministre et par délégation : Le secrétaire général du Gouvernement, Marc Guillaume

Le ministre de l'économie et des finances, Bruno Le Maire

Le ministre de l'action et des comptes publics, Gérald Darmanin

Communiqué du 4 décembre 2017 : Déclaration pays par pays, pas d'obligation de souscription pour la filiale d'une société étrangère lorsque cette dernière a volontairement déposé une déclaration

1 – La loi de finances pour 2016 a instauré à la charge des grandes entreprises multinationales une obligation de déclaration pays par pays (Country By Country Reporting, CBCR) d'un certain nombre d'informations, afin de permettre aux autorités fiscales de recouper de façon automatique les données fiscales des différentes entités qui composent les groupes multinationaux (CGI, art. 223 quinquies C. – L. n° 2015-1785, 29 déc. 2015, art. 121 : Dr. fisc. 2016, n° 1, comm. 50, obs. N. Sabin et B. Delaigue).

Le contenu exhaustif de ces informations a été fixé par le décret n° 2016-1288 du 29 septembre 2016 (Dr. fisc. 2016, n° 40, act. 569).

2 – La déclaration pays par pays n'a pas à être déposée par les personnes morales établies en France qui sont détenues par une ou des entités juridiques situées en France et tenues au dépôt de cette déclaration, ou établies hors de France et tenues au dépôt d'une déclaration similaire en application d'une réglementation étrangère.

En revanche, la déclaration pays par pays doit être déposée par les personnes morales établies en France, détenues ou contrôlées, directement ou indirectement, par une personne morale établie dans un État ou territoire qui n'a pas adopté une réglementation rendant obligatoire la souscription d'une déclaration pays par pays et qui y serait tenue si elle était établie en France.

Un arrêté du 6 juillet 2017 a fixé la liste des États et territoires ayant adopté une réglementation rendant obligatoire la souscription d'une déclaration pays par pays similaire à celle devant être souscrite en France (A. 6 juill. 2017 : Dr. fisc. 2017, n° 28, act. 403).

3 – Conformément aux orientations consolidées au 30 novembre 2017 de l'OCDE (Dr. fisc. 2017, n° 49, act. 657), l'Administration précise dans un communiqué du 4 décembre 2017 que si une société mère – située dans un État ou territoire ne figurant pas sur la liste des États ayant adopté une réglementation rendant obligatoire la déclaration – souscrit à titre volontaire une déclaration pays par pays pour un exercice ouvert à compter du 1er janvier 2016, conforme à la norme internationale, et que cette dernière est transmise par l'administration fiscale étrangère à l'autorité compétente française, les filiales ou succursales situées en France ne seront pas soumises à l'obligation déclarative.

SIGNATAIRES ET PARTIES À LA CONVENTION MULTILATÉRALE POUR LA MISE EN ŒUVRE DES MESURES RELATIVES AUX CONVENTIONS FISCALES POUR PRÉVENIR L'ÉROSION DE LA BASE D'IMPOSITION ET LE TRANSFERT DE BÉNÉFICES

Dernière mise à jour le 20 décembre 2017

Ce document contient la liste des signataires et parties à la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. En vertu de la Convention, chaque juridiction doit transmettre une liste des réserves et notifications (la position sur l'IM) au moment de la signature. La position sur l'IM de chaque juridiction est disponible et accessible en cliquant sur l'hyperlien contenu au nom de la juridiction dans le tableau ci-dessous.

IMPORTANT: Les positions sur l'IM transmises au moment de la signature par les juridictions qui sont listées ci-dessous sont sujettes à changement. La version définitive de la position sur l'IM de chaque juridiction sera transmise au moment du dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation de la Convention.

No	Juridiction	Signature	Dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation	Entrée en vigueur
1	Afrique du Sud	07-06-2017		
2	Allemagne	07-06-2017		
3	Andorre	07-06-2017		
4	Argentine	07-06-2017		
5	Arménie	07-06-2017		
6	Australie	07-06-2017		
7	Autriche	07-06-2017	22-09-2017	
8	Belgique	07-06-2017		
9	Bulgarie	07-06-2017		
10	Burkina Faso	07-06-2017		
11	Cameroun	11-07-2017		
12	Canada	07-06-2017		
13	Chili	07-06-2017		
14	Chine (République populaire de)	07-06-2017		
15	Chypre	07-06-2017		
16	Colombie	07-06-2017		
17	Corée	07-06-2017		
18	Costa Rica	07-06-2017		
19	Croatie	07-06-2017		

No	Juridiction	Signature	Dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation	Entrée en vigueur
20	Curaçao	20-12-2017 ¹		
21	Danemark	07-06-2017		
22	Égypte	07-06-2017		
23	Espagne	07-06-2017 ²		
24	Fidji	07-06-2017		
25	Finlande	07-06-2017		
26	France	07-06-2017		
27	Gabon	07-06-2017		
28	Géorgie	07-06-2017		
29	Grèce	07-06-2017		
30	Guernesey	07-06-2017		
31	Hong Kong (Chine)	07-06-2017		
32	Hongrie	07-06-2017		
33	Ile de Man	07-06-2017	25-10-2017	
34	Inde	07-06-2017		
35	Indonésie	07-06-2017		
36	Irlande	07-06-2017		
37	Islande	07-06-2017		
38	Israël	07-06-2017		
39	Italie	07-06-2017		
40	Japon	07-06-2017		
41	Jersey	07-06-2017	15-12-2017	
42	Koweït	07-06-2017		
43	Lettonie	07-06-2017		
44	Liechtenstein	07-06-2017		
45	Lituanie	07-06-2017		
46	Luxembourg	07-06-2017		
47	Malte	07-06-2017		
48	Maurice	05-07-2017 ³		
49	Mexique	07-06-2017		

¹ Le Royaume des Pays-Bas a communiqué une liste provisoire de réserves et de notifications concernant Curaçao et a informé l'OCDE de son intention de déposer, au moment du dépôt de son instrument de ratification, une liste définitive de réserves et notifications conformément à l'article 28(4) et (5) et à l'article 29(1) et (2) de la Convention.

² La déclaration de l'Espagne est disponible au lien suivant : <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-declaration-spain.pdf>

³ Le communiqué de l'Ile Maurice est disponible au [lien suivant](#).

No	Juridiction	Signature	Dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation	Entrée en vigueur
50	Monaco	07-06-2017		
51	Nigeria	17-08-2017		
52	Norvège	07-06-2017		
53	Nouvelle-Zélande	07-06-2017		
54	Pakistan	07-06-2017		
55	Pays-Bas	07-06-2017		
56	Pologne	07-06-2017		
57	Portugal	07-06-2017		
58	République slovaque	07-06-2017		
59	République tchèque	07-06-2017		
60	Roumanie	07-06-2017		
61	Royaume-Uni	07-06-2017		
62	Russie	07-06-2017		
63	Saint-Marin	07-06-2017		
64	Sénégal	07-06-2017		
65	Serbie	07-06-2017		
66	Seychelles	07-06-2017		
67	Singapour	07-06-2017		
68	Slovénie	07-06-2017		
69	Suède	07-06-2017		
70	Suisse	07-06-2017		
71	Turquie	07-06-2017 ⁴		
72	Uruguay	07-06-2017		

Les juridictions suivantes ont déclaré qu'elles ont l'intention de signer la Convention :

- Côte d'Ivoire
- Estonie
- Jamaïque
- Liban
- Panama
- Tunisie

⁴ La déclaration de la Turquie est disponible au lien suivant: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-declaration-turkey.pdf>

CJUE, 7 septembre 2017, aff. Egiom SA

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 49 et 63 TFUE ainsi que de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO 1990, L 225, p. 6), telle que modifiée par la directive 2003/123/CE du Conseil, du 22 décembre 2003 (JO 2004, L 7, p. 41) (ci-après la « directive mères-filiales »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Egiom SAS, anciennement Holcim France SAS, venant aux droits de la société Euro Stockage, et Enka SA à l'administration fiscale française au sujet du refus opposé par cette dernière d'exonérer de retenue à la source des dividendes distribués par Euro Stockage à Enka, société mère d'Euro Stockage.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Les troisième et cinquième considérants de la directive mères-filiales sont ainsi libellés :

« considérant que les dispositions fiscales actuelles régissant les relations entre sociétés mères et filiales d'États membres différents varient sensiblement d'un État membre à l'autre et sont, en général, moins favorables que celles applicables aux relations entre sociétés mères et filiales d'un même État membre ; que la coopération entre sociétés d'États membres différents est, de ce fait, pénalisée par rapport à la coopération entre sociétés d'un même État membre ; qu'il convient d'éliminer cette pénalisation par l'instauration d'un régime commun et de faciliter ainsi les regroupements de sociétés à l'échelle communautaire ; [...]

considérant qu'il convient par ailleurs, pour assurer la neutralité fiscale, d'exempter de retenue à la source, sauf dans certains cas particuliers, les bénéfices qu'une société filiale distribue à sa société mère ; [...] »

4 L'article 1er de cette directive énonce :

« 1. Chaque État membre applique la présente directive :

aux distributions de bénéfices reçues par des sociétés de cet État et provenant de leurs filiales d'autres États membres,

aux distributions de bénéfices effectuées par des sociétés de cet État à des sociétés d'autres États membres dont elles sont les filiales, [...]

2. La présente directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus. »

5 L'article 5, paragraphe 1, de ladite directive prévoit :

« Les bénéfices distribués par une société filiale à sa société mère sont exonérés de retenue à la source. »

Le droit français

6 Le code général des impôts, dans sa version applicable à la date des faits au principal (ci-après le « CGI »), dispose, à son article 119 bis, paragraphe 2, premier alinéa :

« Les produits visés aux articles 108 à 117 bis donnent lieu à l'application d'une retenue à la source dont le taux est fixé par l'article 187-1 lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France. Un décret fixe les modalités et conditions d'application de cette disposition. »

7 L'article 119 ter du CGI prévoit :

« 1. La retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis n'est pas applicable aux dividendes distribués à une personne morale qui remplit les conditions énumérées au 2 du présent article par une société ou un organisme soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal.

2. Pour bénéficier de l'exonération prévue au 1, la personne morale doit justifier auprès du débiteur ou de la personne qui assure le paiement de ces revenus qu'elle est le bénéficiaire effectif des dividendes et qu'elle remplit les conditions suivantes :

a) Avoir son siège de direction effective dans un État membre de la Communauté européenne et n'être pas considérée, aux termes d'une convention en matière de double imposition conclue avec un État tiers, comme ayant sa résidence fiscale hors de la Communauté ;

b) Revêtir l'une des formes énumérées sur une liste établie par arrêté du ministre chargé de l'économie conformément à l'annexe à la [directive mères-filiales] ;

c) Détenir directement, de façon ininterrompue depuis deux ans ou plus, 25 % au moins du capital de la personne morale qui distribue les dividendes, ou prendre l'engagement de conserver cette participation de façon ininterrompue pendant un délai de deux ans au moins et désigner, comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, un représentant qui est responsable du paiement de la retenue à la source visée au 1 en cas de non-respect de cet engagement ;

Le taux de participation prévu à l'alinéa précédent est ramené à 20 % pour les dividendes distribués entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2006, à 15 % pour les dividendes distribués entre le 1er janvier 2007 et le 31 décembre 2008 et à 10 % pour les dividendes distribués à compter du 1er janvier 2009 ;

d) Être passible, dans l'État membre où elle a son siège de direction effective, de l'impôt sur les sociétés de cet État, sans possibilité d'option et sans en être exonérée. [...]

2 bis. Les dispositions du 1 s'appliquent aux dividendes distribués aux établissements stables des personnes morales remplissant les conditions fixées au 2, lorsque ces établissements stables sont situés en France ou dans un autre État membre de la Communauté européenne.

3. Les dispositions du 1 ne s'appliquent pas lorsque les dividendes distribués bénéficient à une personne morale contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'États qui ne sont pas membres de la Communauté, sauf si cette personne morale justifie que la chaîne de

participations n'a pas comme objet principal ou comme un de ses objets principaux de tirer avantage des dispositions du 1. [...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

8 Eqiom, anciennement Holcim France, venant aux droits d'Euro Stockage, société de droit français, est une filiale d'Enka, société de droit luxembourgeois, qui la détient à 100 %. Cette dernière société est elle-même détenue à plus de 99 % par Waverley Star Investments Ltd, société de droit chypriote, elle-même entièrement contrôlée par Campsores Holding SA, société établie en Suisse.

9 Euro Stockage a versé au cours des années 2005 et 2006 des dividendes à sa société mère, Enka. À l'issue de la vérification de comptabilité dont cette première société a fait l'objet, l'administration fiscale française a mis à la charge de cette société la retenue à la source prévue à l'article 119 bis, paragraphe 2, du CGI.

10 Ces deux sociétés ont alors sollicité le bénéfice de l'exonération de retenue à la source prévue à l'article 119 ter de ce code. Cette administration a toutefois opposé un refus à leur demande sur le fondement de l'article 119 ter, paragraphe 3, dudit code qui prévoit qu'une telle exonération ne s'applique pas lorsque des dividendes distribués bénéficient à une personne morale contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'États qui ne sont pas membres de l'Union européenne, sauf si cette personne morale justifie que la chaîne de participations n'a pas comme objet principal ou, comme l'un de ses objectifs principaux, de tirer avantage de l'exonération.

11 Lesdites sociétés ont saisi le tribunal administratif de Montreuil (France) d'un recours tendant à la décharge de retenue à la source en cause. Leur recours ayant été rejeté par un jugement du 28 avril 2011, elles ont interjeté appel de celui-ci devant la cour administrative d'appel de Versailles (France), qui a confirmé ce rejet.

12 Ces mêmes sociétés ont alors introduit un pourvoi devant le Conseil d'État (France) en faisant valoir que la législation fiscale en cause est incompatible avec le droit primaire de l'Union et avec la directive mères-filiales.

13 C'est dans ces conditions que le Conseil d'État a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Lorsqu'une législation nationale d'un État membre utilise en droit interne la faculté offerte par l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435, y a-t-il place pour un contrôle des actes ou accords pris pour la mise en œuvre de cette faculté au regard du droit primaire de l'Union européenne ?

2) Les dispositions de l'article 1er, paragraphe 2, de cette directive, qui accordent aux États membres une large marge d'appréciation pour déterminer quelles dispositions sont "nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus", doivent-elles être interprétées comme faisant obstacle à ce qu'un État membre adopte un mécanisme visant à exclure du bénéfice de l'exonération les dividendes distribués à une personne morale contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'États qui ne sont pas membres de l'Union, sauf si cette personne morale justifie que la chaîne de participations n'a pas comme objet principal ou comme un de ses objets principaux de bénéficier de l'exonération ?

3) a) Dans l'hypothèse où la conformité au droit de l'Union du mécanisme "anti-abus" mentionné ci-dessus devrait également être appréciée au regard des stipulations du traité, y a-t-il lieu d'examiner celle-ci, compte tenu de l'objet de la législation en cause, au regard des stipulations de l'article 49 TFUE, alors même que la société bénéficiaire de la distribution des dividendes est contrôlée directement ou indirectement, à l'issue d'une chaîne de participations ayant parmi ses objets principaux le bénéfice de l'exonération, par un ou plusieurs résidents d'États tiers, lesquels ne peuvent se prévaloir de la liberté d'établissement ?

b) À défaut de réponse positive à la question précédente, cette conformité doit-elle être examinée au regard des stipulations de l'article 63 TFUE ?

4) Les stipulations précitées doivent-elles être interprétées comme faisant obstacle à ce qu'une législation nationale prive d'exonération de retenue à la source les dividendes versés par une société d'un État membre à une société établie dans un autre État membre, lorsque ces dividendes bénéficient à une personne morale contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'États qui ne sont pas membres de l'Union européenne, à moins que celle-ci n'établisse que cette chaîne de participations n'a pas comme objet principal ou comme un de ses objets principaux de bénéficier de l'exonération ? »

Sur les questions préjudicielles

14 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si, d'une part, l'article 1er, paragraphe 2, de la directive mères-filiales et, d'autre part, l'article 49 ou l'article 63 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation fiscale nationale, telle que celle en cause au principal, qui subordonne l'octroi de l'avantage fiscal prévu à l'article 5, paragraphe 1, de cette directive – à savoir l'exonération de retenue à la source des bénéfices distribués par une filiale résidente à une société mère non-résidente, lorsque cette société mère est contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'États tiers – à la condition que celle-ci établisse que la chaîne de participations n'a pas comme objet principal ou comme l'un de ses objets principaux de tirer avantage de cette exonération.

Sur l'applicabilité des dispositions du traité

15 Étant donné que les questions posées visent tant des dispositions de la directive mères-filiales que celles du traité et que, conformément à une jurisprudence constante, toute mesure nationale dans un domaine qui a fait l'objet d'une harmonisation exhaustive à l'échelle de l'Union doit être appréciée au regard des dispositions de cette mesure d'harmonisation, et non pas de celles du droit primaire (arrêt du 8 mars 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, point 19 et jurisprudence citée), il est nécessaire de déterminer à titre liminaire si l'article 1er, paragraphe 2, de la directive mères-filiales opère une telle harmonisation.

16 À cet égard, il convient de relever qu'il ressort clairement du libellé de cette disposition que tel n'est pas le cas.

17 En effet, l'article 1er, paragraphe 2, de la directive mères-filiales reconnaît uniquement aux États membres le pouvoir d'appliquer des dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et les abus. Il s'ensuit que de telles dispositions peuvent, dès lors, être appréciées au regard du droit primaire de l'Union.

18 Il résulte de ce qui précède qu'une législation nationale, telle que celle en cause au principal, adoptée afin de mettre en œuvre l'article 1er, paragraphe 2, de la directive mères-filiales, peut être appréciée au regard non seulement des dispositions de cette directive, mais également des dispositions pertinentes du droit primaire.

Sur l'article 1er, paragraphe 2, de la directive mères-filiales

19 À titre liminaire, il y a lieu de préciser qu'il n'a pas été contesté, d'une part, que les sociétés en cause au principal relèvent de la directive mères-filiales et, d'autre part, que les bénéfices distribués en cause au principal entrent dans le champ d'application de l'article 5, paragraphe 1, de cette directive.

20 La directive mères-filiales, ainsi qu'il ressort de son troisième considérant, vise à éliminer, par l'instauration d'un régime fiscal commun, toute pénalisation de la coopération entre sociétés d'États membres différents par rapport à la coopération entre sociétés d'un même État membre et à faciliter ainsi le regroupement de sociétés à l'échelle de l'Union. Cette directive tend ainsi à assurer la neutralité, sur le plan fiscal, de la distribution de bénéfices par une société établie dans un État membre à sa société mère établie dans un autre État membre (arrêt du 8 mars 2017, *Wereldhave Belgium e.a.*, C-448/15, EU:C:2017:180, point 25 ainsi que jurisprudence citée).

21 À cette fin, le cinquième considérant de ladite directive dispose qu'il convient, pour assurer la neutralité fiscale, d'exempter de retenue à la source les bénéfices qu'une société filiale distribue à sa société mère.

22 Sur ce fondement, afin d'éviter la double imposition, l'article 5, paragraphe 1, de cette même directive pose le principe de l'interdiction des retenues à la source sur les bénéfices distribués par une filiale établie dans un État membre à sa société mère établie dans un autre État membre (voir, en ce sens, arrêts du 17 octobre 1996, *Denkavit e.a.*, C-283/94, C-291/94 et C-292/94, EU:C:1996:387, point 22, ainsi que du 25 septembre 2003, *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, point 83).

23 En interdisant aux États membres d'opérer une retenue à la source sur les bénéfices distribués par une filiale résidente à sa société mère non-résidente, l'article 5, paragraphe 1, de la directive mères-filiales limite la compétence des États membres quant à l'imposition des bénéfices distribués par les sociétés établies sur leur territoire aux sociétés établies dans un autre État membre (voir, en ce sens, arrêt du 1er octobre 2009, *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, point 38).

24 Les États membres ne sauraient, dès lors, instaurer unilatéralement des mesures restrictives et subordonner le droit de bénéficier de l'exonération de retenue à la source prévue audit article 5, paragraphe 1, à différentes conditions (voir, en ce sens, ordonnance du 4 juin 2009, *KBC Bank et*

Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 et C-499/07, EU:C:2009:339, point 38 ainsi que jurisprudence citée).

25 Toutefois, l'article 1er, paragraphe 2, de la directive mères-filiales prévoit que cette directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et les abus.

26 Ainsi que Mme l'avocat général l'a indiqué aux points 24 et 25 de ses conclusions, si l'article 1er, paragraphe 2, de la directive mères-filiales reflète le principe général du droit de l'Union selon lequel nul ne saurait bénéficier abusivement ou frauduleusement des droits prévus par le système juridique de l'Union, il doit cependant, en tant qu'il constitue une dérogation aux règles fiscales établies par ladite directive, faire l'objet d'une interprétation stricte (voir, en ce sens, arrêt du 25 septembre 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, point 86).

27 Ainsi, le pouvoir conféré aux États membres par l'article 1er, paragraphe 2, de la directive mères-filiales d'appliquer, dans le domaine régi par celle-ci, des dispositions nationales ou conventionnelles aux fins d'éviter les fraudes et les abus ne saurait recevoir une interprétation allant au-delà des termes mêmes de cette disposition (voir, en ce sens, arrêt du 25 septembre 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, point 86).

28 À cet égard, il y a lieu de relever qu'il ressort du libellé de ladite disposition qu'elle permet uniquement l'application des dispositions nationales ou conventionnelles « nécessaires » à cette fin.

29 Se pose alors la question de savoir si une législation fiscale nationale, telle que celle en cause au principal, remplit cette exigence de nécessité.

30 Dans ce contexte, il y a lieu de rappeler que, pour qu'une législation nationale soit considérée comme visant à éviter les fraudes et les abus, son but spécifique doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont le but est de bénéficier indûment d'un avantage fiscal (voir, en ce sens, arrêts du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, point 55, ainsi que du 5 juillet 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, point 40).

31 Ainsi, une présomption générale de fraude et d'abus ne saurait justifier ni une mesure fiscale qui porte atteinte aux objectifs d'une directive, ni une mesure fiscale portant atteinte à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité (arrêts du 26 septembre 2000, Commission/Belgique, C-478/98, EU:C:2000:497, point 45 et jurisprudence citée, ainsi que du 5 juillet 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, point 38).

32 Pour vérifier si une opération poursuit un objectif de fraude et d'abus, les autorités nationales compétentes ne sauraient se contenter d'appliquer des critères généraux prédéterminés, mais doivent procéder à un examen individuel de l'ensemble de l'opération concernée. L'institution d'une mesure fiscale revêtant une portée générale excluant automatiquement certaines catégories de contribuables de l'avantage fiscal, sans que l'administration fiscale soit tenue de fournir ne serait-ce qu'un commencement de preuve ou d'indice de fraude et d'abus, irait au-delà de ce qui est nécessaire pour éviter les fraudes et les abus (voir, en ce sens, arrêt du 8 mars 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, points 55 et 56).

33 En l'espèce, il convient de constater que la législation en cause au principal n'a pas pour objet spécifique d'exclure du bénéfice d'un avantage fiscal les montages purement artificiels dont le but serait de bénéficier indûment de cet avantage, mais vise, de manière générale, toute situation dans laquelle une société mère contrôlée directement ou indirectement par des résidents d'États tiers a son siège, pour quelque raison que ce soit, en dehors de France.

34 Or, ainsi que l'a relevé Mme l'avocat général aux points 27 et 28 de ses conclusions, la seule circonstance qu'une société résidant dans l'Union soit contrôlée directement ou indirectement par des résidents d'États tiers n'implique pas, en elle-même, l'existence d'un montage purement artificiel, dépourvu de réalité économique, créé uniquement dans le but de bénéficier indûment d'un avantage fiscal.

35 Par ailleurs, il y a lieu de préciser qu'une telle société est, en tout état de cause, soumise à la législation fiscale de l'État membre sur le territoire duquel elle est établie (voir, en ce sens, arrêt du 12 décembre 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, EU:C:2002:749, point 37 et jurisprudence citée).

36 Partant, en subordonnant l'exonération de retenue à la source des bénéfices distribués par une filiale résidente à sa société mère non-résidente à la condition que cette société mère établisse que la chaîne de participations n'a pas comme objet principal ou comme l'un de ses objets principaux de tirer avantage de cette exonération, sans que l'administration fiscale soit tenue de fournir ne serait-ce qu'un commencement de preuve de fraude et d'abus, la législation en cause au principal instaure une présomption générale de fraude et d'abus et porte atteinte à l'objectif poursuivi par la directive mères-filiales, à savoir la prévention de la double imposition des bénéfices distribués par une filiale à sa société mère.

37 Cette interprétation n'est pas infirmée par la circonstance que la société mère concernée est contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'États tiers. À cet égard, il suffit de constater qu'il ne ressort d'aucune disposition de la directive mères-filiales que l'origine des actionnaires des sociétés résidant dans l'Union ait une incidence sur le droit de ces sociétés de se prévaloir des avantages fiscaux prévus par cette directive.

38 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de constater que l'article 1er, paragraphe 2, de la directive mères-filiales doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation fiscale nationale, telle que celle en cause au principal, qui subordonne l'octroi de l'avantage fiscal prévu à l'article 5, paragraphe 1, de cette directive – à savoir l'exonération de retenue à la source des bénéfices distribués par une filiale résidente à une société mère non-résidente, lorsque cette société mère est contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'États tiers – à la condition que celle-ci établisse que la chaîne de participations n'a pas comme objet principal ou comme l'un de ses objets principaux de tirer avantage de cette exonération.

Sur la liberté applicable

39 Il ressort de la jurisprudence de la Cour que la question du traitement fiscal de dividendes peut relever aussi bien de la liberté d'établissement que de la libre circulation des capitaux (arrêt du 15 septembre 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, point 30 et jurisprudence citée).

40 Quant à la question de savoir si une législation nationale relève de l'une ou de l'autre des libertés de circulation, il y a lieu de prendre en considération l'objet de la législation en cause (arrêt du 15 septembre 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, point 31 et jurisprudence citée).

41 À cet égard, la Cour a déjà considéré qu'une législation nationale qui a vocation à ne s'appliquer qu'aux participations permettant d'exercer une influence certaine sur les décisions d'une société et de déterminer les activités de celle-ci relève des dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement. En revanche, des dispositions nationales qui trouvent à s'appliquer à des participations effectuées dans la seule intention de réaliser un placement financier sans intention d'influer sur la gestion et le contrôle de l'entreprise doivent être examinées exclusivement au regard de la libre circulation des capitaux (arrêt du 15 septembre 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, point 32 et jurisprudence citée).

42 En l'espèce, il ressort de la décision de renvoi que la législation fiscale en cause au principal était applicable pendant les années 2005 et 2006 aux sociétés qui détenaient au moins 20 % du capital de leurs filiales. En revanche, cette décision ne contient pas d'informations sur l'objet de cette législation.

43 Ainsi que Mme l'avocat général l'a mentionné au point 42 de ses conclusions, une telle participation n'implique pas nécessairement que la société détenant cette participation exerce une influence certaine sur les décisions de la société distribuant les dividendes (voir, en ce sens, arrêt du 13 avril 2000, *Baars*, C-251/98, EU:C:2000:205, point 20).

44 Dans de telles circonstances, il y a lieu de tenir compte des éléments factuels du cas d'espèce afin de déterminer si la situation visée par le litige au principal relève de l'une ou de l'autre de ces libertés de circulation (voir, en ce sens, arrêt du 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, points 93 et 94).

45 S'agissant des faits en cause au principal, il ressort du dossier soumis à la Cour qu'Enka détenait à l'époque des faits la totalité du capital de sa filiale française, Euro Stockage.

46 Il convient dès lors de constater qu'une telle participation conférait à cette première société une influence certaine sur les décisions de cette seconde société, lui permettant d'en déterminer les activités. Partant, les dispositions nationales applicables à ces participations doivent être examinées au regard de la liberté d'établissement.

47 Dans ce contexte, il importe de préciser que, contrairement à ce que fait valoir le gouvernement français, la circonstance qu'une société mère résidente dans un État membre autre que la République française est contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'États tiers ne prive pas cette société du droit de se prévaloir de cette liberté.

48 En effet, la Cour a déjà dit pour droit qu'il ne résulte d'aucune disposition du droit de l'Union que l'origine des actionnaires, personnes physiques ou morales, des sociétés résidant dans l'Union ait une incidence sur ce droit, le statut d'une société de l'Union étant fondé, en vertu de l'article 54 TFUE, sur le lieu du siège social et de l'ordre juridique auxquels la société est rattachée, et non pas sur la nationalité de ses actionnaires (arrêt du 1er avril 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company e.a.*, C-80/12, EU:C:2014:200, point 40).

49 Dans l'affaire au principal, il est constant que la société mère concernée est une société établie dans l'Union. Par conséquent, cette société peut se prévaloir de la liberté d'établissement.

50 Cette appréciation ne saurait être remise en cause par les considérations figurant aux points 99 et 100 de l'arrêt du 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161), dès lors que, à la différence de la situation en cause dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, dans l'affaire au principal, la société mère détient le lien de contrôle sur sa société filiale.

51 Eu égard à ce qui précède, il y a lieu de répondre aux questions posées à la lumière de la liberté d'établissement.

Sur la liberté d'établissement

52 La liberté d'établissement, que l'article 49 TFUE reconnaît aux ressortissants de l'Union, comporte pour eux l'accès aux activités non salariées et l'exercice de celles-ci ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises dans les mêmes conditions que celles définies par la législation de l'État membre d'établissement pour ses propres ressortissants. Elle comprend, conformément à l'article 54 TFUE, pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de l'Union, le droit d'exercer leur activité dans l'État membre concerné par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence (arrêt du 17 juillet 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 17 et jurisprudence citée).

53 S'agissant du traitement dans l'État membre d'accueil, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, l'article 49, premier alinéa, deuxième phrase, TFUE laissant expressément aux opérateurs économiques la possibilité de choisir librement la forme juridique appropriée pour l'exercice de leurs activités dans un autre État membre, ce libre choix ne doit pas être limité par des dispositions fiscales discriminatoires (arrêt du 17 mai 2017, *X*, C-68/15, EU:C:2017:379, point 40 et jurisprudence citée).

54 Par ailleurs, doivent être considérées comme des restrictions à la liberté d'établissement toutes les mesures qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de cette liberté (arrêt du 8 mars 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, point 59 et jurisprudence citée).

55 Il ressort du dossier soumis à la Cour que c'est uniquement lorsqu'une filiale résidente distribue des bénéfices à une société mère non-résidente, qui est contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'États tiers, que le bénéfice de l'exonération de retenue à la source est subordonné à la condition que cette société mère établisse que la chaîne de participations n'a pas comme objet principal ou comme l'un de ses objets principaux de tirer avantage de cette exonération. En revanche, lorsqu'une telle filiale distribue des bénéfices à une société mère résidente, également contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'États

tiers, cette société mère résidente peut bénéficier de cette exonération sans qu'elle soit soumise à une telle condition.

56 Une telle différence de traitement est susceptible de dissuader une société mère non-résidente d'exercer en France une activité par l'intermédiaire d'une filiale établie dans cet État membre et constitue, dès lors, une entrave à la liberté d'établissement.

57 Cette entrave ne saurait être admise que si elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si elle est justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général reconnues par le droit de l'Union. Encore faut-il, dans cette dernière hypothèse, que l'entrave soit propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (arrêt du 17 décembre 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, points 26 et 29 ainsi que jurisprudence citée).

58 S'agissant du caractère comparable de la situation d'une société résidente et de celle d'une société non-résidente qui perçoivent des dividendes d'une filiale résidente, il importe de préciser que l'exonération de retenue à la source des bénéfices distribués par une filiale à sa société mère vise, ainsi qu'il a été mentionné au point 22 du présent arrêt, à éviter une double imposition ou une imposition en chaîne de ces bénéfices.

59 Si la Cour a considéré, à l'égard des mesures prévues par un État membre afin de prévenir ou d'atténuer l'imposition en chaîne ou la double imposition de bénéfices distribués par une société résidente, que les actionnaires bénéficiaires résidents ne se trouvent pas nécessairement dans une situation comparable à celle des actionnaires bénéficiaires résidents d'un autre État membre, elle a également précisé que, dès lors qu'un État membre exerce sa compétence fiscale non seulement sur le revenu des actionnaires résidents, mais également sur celui des actionnaires non-résidents, pour les dividendes qu'ils perçoivent d'une société résidente, la situation de ces actionnaires non-résidents se rapproche de celle des actionnaires résidents (arrêt du 14 décembre 2006, *Denkavit Internationaal et Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, points 34 et 35 ainsi que jurisprudence citée).

60 Dans l'affaire au principal, dès lors que la République française a choisi d'exercer sa compétence fiscale sur les bénéfices distribués par la filiale résidente à la société mère non-résidente, il y a lieu de considérer que cette société mère non-résidente se trouve dans une situation comparable à celle d'une société mère résidente.

61 En ce qui concerne la justification et la proportionnalité de l'entrave, la République française fait valoir que celle-ci est justifiée tant par l'objectif visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales que par celui visant à sauvegarder une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres.

62 En particulier, cet État membre soutient que la législation nationale en cause au principal vise à empêcher la pratique dite « *treaty shopping* » qui consiste en l'élaboration de montages par lesquels des sociétés établies dans un État tiers contourneraient l'application du taux de retenue à la source sur les dividendes de source nationale prévu par le droit français ou la convention conclue entre l'État tiers et la République française afin de relever d'un taux d'imposition moindre prévu par la

convention entre un autre État membre et ce même État tiers, au moyen de l'exonération de retenue à la source entre États membres prévue par la directive mères-filiales.

63 À cet égard, il convient de relever, d'une part, que l'objectif visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et celui visant à sauvegarder une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres sont liés (arrêt du 17 décembre 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, point 47 et jurisprudence citée) et, d'autre part, qu'ils sont susceptibles, car ils constituent des raisons impérieuses d'intérêt général, de justifier une entrave à l'exercice des libertés de circulation garanties par le traité (arrêt du 8 mars 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, point 65 et jurisprudence citée).

64 Toutefois, il importe de constater que l'objectif visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, qu'il soit invoqué en application de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive mères-filiales ou comme une justification d'une entrave au droit primaire, a la même portée. Dès lors, les considérations mentionnées aux points 30 à 36 du présent arrêt s'appliquent également en ce qui concerne cette liberté.

65 Partant, l'objectif visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales invoqué par la République française dans l'affaire au principal ne saurait justifier une entrave à la liberté d'établissement.

66 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que l'article 1er, paragraphe 2, de la directive mères-filiales, d'une part, et l'article 49 TFUE, d'autre part, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation fiscale nationale, telle que celle en cause au principal, qui subordonne l'octroi de l'avantage fiscal prévu à l'article 5, paragraphe 1, de cette directive – à savoir l'exonération de retenue à la source des bénéfices distribués par une filiale résidente à une société mère non-résidente, lorsque cette société mère est contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'États tiers – à la condition que celle-ci établisse que la chaîne de participations n'a pas comme objet principal ou comme l'un de ses objets principaux de tirer avantage de cette exonération.

Sur les dépens

67 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (sixième chambre) dit pour droit :

L'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, telle que modifiée par la directive 2003/123/CE du Conseil, du 22 décembre 2003, d'une part, et l'article 49 TFUE, d'autre part, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation fiscale nationale, telle que celle en cause au principal, qui subordonne l'octroi de l'avantage fiscal prévu à l'article 5, paragraphe 1, de cette directive – à savoir l'exonération de retenue à la source des bénéfices distribués par une filiale résidente à une société mère non-résidente, lorsque cette société mère est

contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'États tiers – à la condition que celle-ci établisse que la chaîne de participations n'a pas comme objet principal ou comme l'un de ses objets principaux de tirer avantage de cette exonération.

Conseil d'Etat, 25 octobre 2017, n°366268, Sté Cameron France

Vu la procédure suivante :

Par une décision du 30 décembre 2015, le Conseil d'Etat, statuant au contentieux a sursis à statuer sur le pourvoi de la société Cameron France tendant à l'annulation de l'arrêt n° 09MA03641 du 21 décembre 2012 de la cour administrative d'appel de Marseille relatif à la retenue à la source à laquelle elle a été assujettie au titre des dividendes distribués, en 2003, à sa société mère, la société de droit anglais Cooper Cameron Holding (UK) Ltd, jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se soit prononcée sur les questions dont elle a été saisie par la décision n° 374836 rendue le même jour, qui sont les suivantes :

1°) Lorsqu'une législation nationale d'un Etat membre utilise en droit interne la faculté offerte par le 2 de l'article 1er de la directive 90/435/CE du 23 juillet 1990, y a-t-il place pour un contrôle des actes ou accords pris pour la mise en œuvre de cette faculté au regard du droit primaire de l'Union européenne ?

2°) Les dispositions du 2 de l'article 1er de cette directive, qui accordent aux Etats membres une large marge d'appréciation pour déterminer quelles dispositions sont "nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus", doivent-elles être interprétées comme faisant obstacle à ce qu'un Etat membre adopte un mécanisme visant à exclure du bénéfice de l'exonération les dividendes distribués à une personne morale contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'Etats qui ne sont pas membres de l'Union, sauf si cette personne morale justifie que la chaîne de participations n'a pas comme objet principal ou comme un de ses objets principaux de bénéficier de l'exonération ?

3°) a) Dans l'hypothèse où la conformité au droit de l'Union du mécanisme "anti-abus" mentionné ci-dessus devrait également être appréciée au regard des stipulations du traité, y a-t-il lieu d'examiner celle-ci, compte tenu de l'objet de la législation en cause, au regard des stipulations de l'article 43 du traité instituant la Communauté européenne, devenu l'article 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, alors même que la société bénéficiaire de la distribution des dividendes est contrôlée directement ou indirectement, à l'issue d'une chaîne de participations ayant parmi ses objets principaux le bénéfice de l'exonération, par un ou plusieurs résidents d'Etats tiers, lesquels ne peuvent se prévaloir de la liberté d'établissement ?

b) A défaut de réponse positive à la question précédente, cette conformité doit-elle être examinée au regard des stipulations de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne, devenu l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ?

4°) Les stipulations précitées doivent-elles être interprétées comme faisant obstacle à ce qu'une législation nationale prive d'exonération de retenue à la source les dividendes versés par une société d'un Etat membre à une société établie dans un autre Etat membre, lorsque ces dividendes bénéficient à une personne morale contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'Etats qui ne sont pas membres de l'Union européenne, à moins que celle-ci n'établisse que cette chaîne de participations n'a pas comme objet principal ou comme un de ses objets principaux de bénéficier de l'exonération ?

Par un arrêt n° C-6/16 du 7 septembre 2017, la Cour de justice de l'Union européenne s'est prononcée sur ces questions.

Vu les autres pièces du dossier, y compris les pièces visées par la décision du Conseil d'Etat du 30 décembre 2015 ;

Vu :

- le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;
- la directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 ;
- le CGI et le LPF ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mme Séverine Larere, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Briard, avocat de la société Cameron France ;

Considérant ce qui suit :

1. Aux termes de l'article 43 du traité instituant la Communauté européenne, devenu l'article 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : "(...) les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un Etat membre dans le territoire d'un autre Etat membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un Etat membre établis sur le territoire d'un Etat membre". Aux termes de l'article 1er de la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, telle que modifiée par la directive 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003 : "1. Chaque Etat membre applique la présente directive : / - aux distributions de bénéfices reçues par des sociétés de cet Etat et provenant de leurs filiales d'autres Etats membres, / - aux distributions de bénéfices effectuées par des sociétés de cet Etat à des sociétés d'autres Etats membres dont elles sont les filiales. / 2. La présente directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus". Aux termes de l'article 5 de la même directive : "1. Les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère sont exonérés de retenue à la source".

2. Le 2 de l'article 119 bis du CGI soumet à l'application d'une retenue à la source les revenus distribués par des personnes morales françaises à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France. L'article 119 ter de ce code, qui transpose la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990, prévoit, sous certaines conditions, d'exonérer de cette retenue à la source la distribution de revenus à une personne morale qui justifie auprès du débiteur ou de la personne qui assure le paiement de ses revenus être le bénéficiaire effectif des dividendes et avoir son siège de direction effective dans un Etat membre de l'Union européenne sans être considérée, aux termes d'une convention en matière de double imposition conclue avec un Etat tiers, comme ayant sa résidence fiscale hors de l'Union. Toutefois, le 3 de l'article 119 ter prévoit que cette exonération ne s'applique pas "lorsque les dividendes distribués bénéficient à une personne morale contrôlée directement ou

indirectement par un ou plusieurs résidents d'Etats qui ne sont pas membres de l'Union, sauf si cette personne morale justifie que la chaîne de participations n'a pas comme objet principal ou comme un de ses objets principaux de tirer avantage" de l'exonération.

3. Dans l'arrêt du 7 septembre 2017 par lequel elle s'est prononcée sur les questions dont le Conseil d'Etat, statuant au contentieux l'avait saisie à titre préjudiciel, la Cour de justice de l'Union européenne a dit pour droit, d'une part, que dans la mesure où l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990, qui reconnaît uniquement aux Etats membres le pouvoir d'appliquer des dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et les abus, n'opère pas une harmonisation exhaustive, la législation nationale adoptée afin de mettre en œuvre ces dispositions peut également être appréciée au regard des dispositions du droit primaire et, d'autre part, que l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435/CEE et l'article 49 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation fiscale nationale qui subordonne l'octroi de l'avantage fiscal prévu à l'article 5, paragraphe 1, de cette directive - à savoir l'exonération de retenue à la source des bénéficiaires distribués par une filiale résidente à une société mère non-résidente, lorsque cette société mère est contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'Etats tiers - à la condition que celle-ci établisse que la chaîne de participation n'a pas comme objet principal ou comme l'un de ses objets principaux de tirer avantage de cette exonération.

4. Il résulte de l'interprétation ainsi donnée par la Cour de justice de l'Union européenne que les dispositions précitées du 3 de l'article 119 ter du CGI instituent une discrimination contraire au droit de l'Union et qu'en écartant le moyen tiré de la méconnaissance du droit de l'Union, soulevé par la société Cameron France, la cour administrative d'appel de Marseille a commis une erreur de droit. Il suit de là, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, que son arrêt doit être annulé.

5. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler l'affaire au fond en application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative.

6. Il résulte de ce qui a été dit au point 4 ci-dessus que l'administration ne pouvait se fonder sur les dispositions du 3 de l'article 119 ter du CGI pour procéder aux rectifications en litige. Par suite, et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de sa requête, la société Cameron France est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Montpellier a rejeté sa demande de décharge.

7. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre la somme de 4 500 euros à la charge de l'Etat, pour l'ensemble de la procédure, au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1^{er} : L'arrêt du 21 décembre 2012 de la cour administrative de Marseille et le jugement du 24 juin 2009 du tribunal administratif de Montpellier sont annulés.

Article 2 : La société Cameron France est déchargée de la retenue à la source à laquelle elle a été assujettie au titre des dividendes distribués, en 2003, à sa société mère, la société de droit anglais Cooper Cameron Holding (UK) Ltd, ainsi que des intérêts de retard correspondants.

Article 3 : L'Etat versera à la société Cameron France la somme de 4 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la société Cameron France et au ministre de l'action et des comptes publics.

Conseil d'Etat, 20 septembre 2017, n°398662, Sté Sofina

1° Vu, sous les numéros 398662 et 398663, la procédure suivante :

La société SOFINA a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la restitution de la retenue à la source prélevée sur les dividendes qui lui ont été distribués de 2008 à 2011 par plusieurs sociétés françaises. Par deux jugements n° 1207775 et n° 1304902 des 20 septembre 2013 et 18 novembre 2014, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté ces demandes.

Par deux arrêts n° 14VE00289 et n° 15VE00914 du 10 décembre 2015, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté les appels de la société SOFINA contre ces jugements.

Par un pourvoi sommaires, un mémoire complémentaire, un nouveau mémoire et un mémoire en réplique, enregistrés les 11 avril et 11 juillet 2016 ainsi que les 18 janvier et 8 septembre 2017 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, sous les numéros 398662 et 398663, la société SOFINA demande au Conseil d'Etat :

- 1°) d'annuler ces arrêts ;
- 2°) réglant les affaires au fond, de faire droit à ses appels ;
- 3°) de mettre à la charge de l'Etat, dans chaque affaire, la somme de 7 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

.....

2° Vu, sous les numéros 398666 et 398672, la procédure suivante :

La société REBELCO a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la restitution de la retenue à la source prélevée sur les dividendes qui lui ont été distribués de 2008 à 2011 par plusieurs sociétés françaises. Par deux jugements n° 1207745 et n° 1304900 des 20 septembre 2013 et 18 novembre 2014, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté ces demandes.

Par deux arrêts n° 14VE00290 et n° 15VE00923 du 10 décembre 2015, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté les appels de la société REBELCO contre ces jugements.

Par un pourvoi sommaires, un mémoire complémentaire, un nouveau mémoire et un mémoire en réplique, enregistrés les 11 avril et 11 juillet 2016 ainsi que les 18 janvier et 8 septembre 2017 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, sous les numéros 398666 et 398672, la société REBELCO demande au Conseil d'Etat :

- 1°) d'annuler ces arrêts ;
- 2°) réglant les affaires au fond, de faire droit à ses appels ;
- 3°) de mettre à la charge de l'Etat, dans chaque affaire, la somme de 7 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

3° Vu, sous les numéros 398674 et 398675, la procédure suivante :

La société SIDRO a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la restitution de la retenue à la source prélevée sur les dividendes qui lui ont été distribués de 2008 à 2011 par plusieurs sociétés françaises. Par deux jugements n° 1207776 et n° 1304899 des 20 septembre 2013 et 18 novembre 2014, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté ces demandes.

Par deux arrêts n° 14VE00291 et n° 15VE00928 du 10 décembre 2015, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté les appels de la société SIDRO contre ces jugements.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire, un nouveau mémoire et un mémoire en réplique, enregistrés les 11 avril et 11 juillet 2016 ainsi que les 18 janvier et 8 septembre 2017 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, sous les numéros 398674 et 398675, la société SIDRO demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler ces arrêts ;

2°) réglant les affaires au fond, de faire droit à ses appels ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat, dans chaque affaire, la somme de 7 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le traité instituant la Communauté européenne et le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;

- la convention signée le 10 mars 1964 entre la France et la Belgique, tendant à éviter les doubles impositions et à établir les règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur le revenu ;

- le code général des impôts ;

- les arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes du 3 octobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH c. Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (affaire C-290/04), du 8 novembre 2007, Amurta SGPS (affaire C-379/05) et du 22 décembre 2008, Etat belge c. Truck Center SA (affaire C-282/07) et les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne du 25 février 2010, X Holding BV c. Staatssecretaris van Financiën (affaire C-337/08), du 18 octobre 2012, X NV c. Staatssecretaris van Financiën (affaire C-498/10), du 17 septembre 2015, J.B.G.T. Miljoen e.a. contre Staatssecretaris van Financiën (affaires jointes C-10/14, C-14/14 et C-17/14), du 2 juin 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek c. Skatteverket (affaire C-252/14) et du 13 juillet 2016, Brisal - Auto Estradas do Litoral SA, KBC Finance Ireland c. Fazenda Pública (affaire C-18/15) ;

- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Bastien Lignereux, maître des requêtes,

- les conclusions de Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Célice, Soltner, Texidor, Perier, avocat des sociétés Sofina, Rebelco et Sidro ;

Considérant ce qui suit :

1. Les pourvois visés ci-dessus présentent à juger les mêmes questions. Il y a lieu de les joindre pour statuer par une seule décision.

I. Sur l'objet des litiges :

2. Aux termes du 2 de l'article 119 bis du code général des impôts, dans sa rédaction alors applicable : " Les produits visés aux articles 108 à 117 bis donnent lieu à l'application d'une retenue à la source dont le taux est fixé par l'article 187-1 lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France (...) ". Les dividendes figurent au nombre des produits visés aux articles 108 à 117 bis de ce code. En application de l'article 187 du même code, le taux de la retenue à la source est fixé en principe à 30 % du montant de ces revenus.

3. Les sociétés SOFINA, REBELCO et SIDRO, sociétés de droit belge et résidentes de Belgique, ont perçu de 2008 à 2011 des dividendes de plusieurs sociétés françaises, dans lesquelles elles détenaient des participations n'ouvrant pas droit au bénéfice du régime des sociétés mères prévu par les articles 145 et 216 du code général des impôts. En application des dispositions du 2 de l'article 119 bis du même code, citées au point précédent, ces dividendes ont fait l'objet de retenues à la source, au taux réduit de 15 % prévu par le paragraphe 2 de l'article 15 de la convention fiscale conclue le 10 mars 1964 entre la France et la Belgique.

4. Par voie de réclamations adressées à l'administration fiscale, les sociétés requérantes ont demandé la restitution des retenues ainsi prélevées, au motif qu'étant déficitaires et n'étant, par suite, redevables en Belgique d'aucune cotisation d'impôt sur leurs résultats, elles étaient, en violation de la liberté de circulation des capitaux protégée par l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne, repris depuis le 1er décembre 2009 à l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, moins favorablement traitées qu'une société française déficitaire, qui n'est effectivement imposée sur les dividendes de source française qu'elle perçoit que lorsque son résultat imposable redevient bénéficiaire. Elles indiquent que leur résultat était négatif au cours des exercices en litige tant en application des règles belges qu'en application des règles françaises de calcul du résultat imposable.

5. A la suite du rejet de ces réclamations par l'administration, les sociétés requérantes ont saisi le tribunal administratif de Montreuil qui, par des jugements des 20 septembre 2013 et 18 novembre 2014, a rejeté leurs demandes tendant à la restitution des retenues à la source prélevées. Les sociétés se pourvoient en cassation contre les arrêts du 10 décembre 2015 par lesquels la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté leurs appels contre ces jugements.

II. Sur le moyen tiré d'une différence de technique d'imposition entre résidents et non-résidents :

6. Une société établie en France, qui reçoit des dividendes versés par une société résidente et ne relève pas du régime fiscal des sociétés mères, n'est pas exonérée d'impôt en France à raison de ces dividendes. En application des modalités de droit commun de calcul du résultat imposable déterminées par l'article 38 du code général des impôts, ces dividendes sont effectivement compris

dans le résultat de cette société et, si elle est déficitaire, ils viennent en diminution de son déficit reportable. Lorsque le résultat de cette société redevient bénéficiaire, l'imputation d'un déficit ainsi réduit conduit à majorer le bénéfice imposable d'un montant égal aux dividendes perçus, ce qui équivaut à une imposition effective des dividendes au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés, au titre d'un exercice ultérieur. Il en résulte donc un décalage dans le temps entre la perception de la retenue à la source afférente aux dividendes versés à la société non-résidente et la perception de l'impôt à la charge de la société établie en France au titre de l'exercice où ses résultats redeviennent bénéficiaires.

7. Les requérantes soutiennent que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que ce décalage dans le temps procédait seulement d'une technique différente d'imposition des dividendes et que le désavantage de trésorerie qui en résulte ne constituait pas, à lui seul, une différence de traitement caractérisant une restriction à la liberté de circulation des capitaux.

8. Aux termes de l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, reprenant les stipulations de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne : " 1. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les Etats membres et entre les Etats membres et les pays tiers sont interdites. / (...) ". Aux termes de son article 65, reprenant les stipulations de l'article 58 du traité instituant la Communauté européenne : " 1. L'article 63 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les Etats membres: / a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis; / (...) 3. Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 63. (...) ".

9. Il résulte de ces stipulations, telles qu'elles ont été interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne, notamment dans son arrêt du 8 novembre 2007, *Amurta SGPS* (affaire C-379/05, point 32), que lorsqu'un Etat membre exerce sa compétence fiscale à l'égard de contribuables résidents et non-résidents, pour que la réglementation fiscale nationale qu'il applique à ces contribuables puisse être regardée comme compatible avec les stipulations du traité relatives à la liberté de circulation des capitaux, la différence de traitement qu'elle instaure entre les contribuables selon leur Etat de résidence doit concerner des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou être justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général.

II.1. En ce qui concerne l'existence d'une différence de traitement constitutive d'une restriction à la liberté de circulation des capitaux :

10. Il résulte de l'interprétation des stipulations du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne citées au point 8 ci-dessus donnée par la Cour de justice de l'Union européenne, notamment de son arrêt du 22 décembre 2008, *Etat belge c. Truck Center SA* (affaire C-282/07, points 38 et 39), qu'en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables et qu'une différence de traitement entre contribuables résidents et contribuables non-résidents ne saurait donc être qualifiée, en tant que telle, de discrimination au sens du traité. Dans cet arrêt, la Cour a jugé que ne constituait pas une discrimination le prélèvement d'une retenue à la source sur des revenus versés à une société non-résidente, alors qu'une société résidente en est exonérée, au motif que les revenus perçus par cette

dernière sont imposés au titre de l'impôt sur les sociétés et qu'ainsi, la différence de traitement qui en résulte ne procède que de l'application de techniques d'imposition différentes, qui constituent " le corollaire du fait que les sociétés bénéficiaires résidentes et non-résidentes sont soumises à des impositions différentes ". La Cour a notamment relevé, pour statuer ainsi, que " ces différentes techniques d'imposition reflètent la différence des situations dans lesquelles se trouvent ces sociétés en ce qui concerne le recouvrement de l'impôt ", dès lors que si les sociétés résidentes sont directement soumises au contrôle de l'administration fiscale de l'Etat membre en cause, qui peut assurer le recouvrement forcé de l'impôt, tel n'est pas le cas des sociétés non-résidentes puisque, pour ces dernières, le recouvrement de l'impôt requiert l'assistance de l'administration fiscale de leur Etat de résidence.

11. Ainsi, dans le cas de sociétés déficitaires, le décalage dans le temps, contesté en l'espèce par les requérantes, entre la perception de la retenue à la source afférente aux dividendes payés à la société non-résidente et l'impôt établi à l'encontre de la société établie en France au titre de l'exercice où ses résultats redeviennent bénéficiaires, procède d'une technique différente d'imposition des dividendes perçus par la société selon qu'elle est non-résidente ou résidente. Il en résulterait que le seul désavantage de trésorerie que comporte la retenue à la source pour la société non-résidente ne pourrait être regardé comme constituant une différence de traitement caractérisant une restriction à la liberté de circulation des capitaux.

12. Toutefois, il résulte également de l'interprétation qu'a donnée la Cour de justice de l'Union européenne des stipulations du traité citées au point 8 ci-dessus, notamment dans son arrêt du 2 juin 2016, *Pensioenfonds Metaal en Techniek c. Skatteverket* (affaire C-252/14, points 28 et 39), qu'un traitement désavantageux par un Etat membre des dividendes versés aux non-résidents, par rapport au traitement réservé aux dividendes versés à des résidents, est susceptible de dissuader les sociétés établies dans un autre Etat membre de procéder à des investissements dans le premier Etat et constitue, par conséquent, une restriction à la libre circulation des capitaux prohibée, en principe, par l'article 63 du traité et qu'un éventuel traitement désavantageux des dividendes versés à des non-résidents pendant une année fiscale ne saurait être compensé par un traitement éventuellement avantageux de ces derniers pendant d'autres années fiscales. Ces principes s'appliquent non seulement lorsque les dividendes versés aux non-résidents et aux résidents sont soumis à la même imposition, mais également lorsque, comme dans cette affaire, seuls les premiers font l'objet d'une retenue à la source, les seconds étant assujettis à l'impôt dans les conditions de droit commun.

13. Dès lors, soulève une première difficulté sérieuse d'interprétation du droit de l'Union européenne la question de savoir si les articles 56 et 58 du traité instituant la Communauté européenne, devenus 63 et 65 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, doivent être interprétés en ce sens que le désavantage de trésorerie résultant de l'application d'une retenue à la source aux dividendes versés aux sociétés non-résidentes déficitaires, alors que les sociétés résidentes déficitaires ne sont imposées sur le montant des dividendes qu'elles perçoivent que lors de l'exercice au titre duquel elles redeviennent le cas échéant bénéficiaires, constitue par lui-même une différence de traitement caractérisant une restriction à la liberté de circulation des capitaux.

II.2. En ce qui concerne, le cas échéant, le caractère justifié de cette restriction :

14. Dans l'hypothèse où la législation fiscale contestée instituerait une différence de traitement constitutive d'une telle restriction, il résulte de l'interprétation, rappelée au point 9 ci-dessus, des stipulations du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne donnée par la Cour de justice, que sa conformité aux libertés fondamentales peut néanmoins être admise lorsque cette restriction concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général. Ainsi que la Cour l'a jugé notamment au point 48 de son arrêt précité *Pensioenfond Metaal en Techniek c. Skatteverket*, le caractère comparable ou non d'une situation transfrontalière avec une situation interne doit être examiné en tenant compte de l'objectif poursuivi par les dispositions nationales en cause ainsi que de l'objet et du contenu de ces dernières.

15. L'objet de la retenue à la source contestée est de garantir le paiement de l'impôt dû sur les dividendes versés à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France. En effet, seules les sociétés résidentes sont directement soumises au contrôle de l'administration fiscale française. L'administration fiscale française ne peut, s'agissant des sociétés non-résidentes, assurer le recouvrement forcé de l'impôt, ni d'ailleurs contrôler si, le cas échéant, leur résultat serait déficitaire par application des règles françaises de détermination du bénéfice imposable. Or, il résulte de l'interprétation du traité donnée par la Cour, notamment dans son arrêt de Grande Chambre du 3 octobre 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH c. Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel* (affaire C-290/04, points 35 et 36) et son arrêt du 13 juillet 2016, *Brisal - Auto Estradas do Litoral SA, KBC Finance Ireland c. Fazenda Pública* (affaire C-18/15, point 39), que " la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt " constitue une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier une restriction aux libertés fondamentales. En particulier, la Cour a jugé, au point 35 de son arrêt *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH* du 3 octobre 2006 et, ainsi qu'il a été dit ci-dessus, aux points 47 et 48 de son arrêt *Etat belge c. Truck Center SA* du 22 décembre 2008, que l'objectif d'éviter que les revenus imposés échappent à l'impôt était de nature à justifier l'application d'une retenue à la source aux revenus versés aux non-résidents.

16. En outre, la Cour de justice reconnaît, notamment dans son arrêt du 25 février 2010, *X Holding BV c. Staatssecretaris van Financiën* (affaire C-337/08, point 33) que la " nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les Etats membres " peut justifier des restrictions à l'exercice des libertés fondamentales protégées par le traité.

17. Encore faut-il toutefois, ainsi que l'a notamment jugé la Cour dans son arrêt du 18 octobre 2012, *X NV c. Staatssecretaris van Financiën* (affaire C-498/10, point 43), que l'application de la restriction apportée à une liberté fondamentale soit propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre. S'agissant ainsi de l'exigence de proportionnalité de la restriction, comme l'a relevé la Cour aux points 49 et 50 de cet arrêt, la renonciation à un mécanisme de retenue à la source n'éliminerait pas nécessairement toutes les formalités qui sont à la charge du bénéficiaire des revenus. En effet, une telle renonciation conduirait à la nécessité de la perception de l'impôt directement auprès de la société non-résidente bénéficiaire des revenus, ce qui pourrait entraîner une charge considérable pour elle, dans la mesure où elle devrait présenter une déclaration fiscale, le cas échéant dans une autre langue que la sienne, et se familiariser avec un régime fiscal d'un Etat membre autre que celui dans lequel il est établi.

18. Dans ces conditions, soulève une deuxième difficulté sérieuse d'interprétation du droit de l'Union européenne la question de savoir si l'éventuelle restriction à la liberté de circulation des capitaux

mentionnée au point 13 ci-dessus pourrait être, au regard des exigences résultant des articles 56 et 58 du traité instituant la Communauté européenne, devenus 63 et 65 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, regardée comme justifiée par la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt, dès lors que les sociétés non-résidentes ne sont pas soumises au contrôle de l'administration fiscale française, ou encore par la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les Etats membres.

II.3. En ce qui concerne le cas particulier des sociétés cessant leur activité sans redevenir bénéficiaires :

19. Les requérantes font valoir que, dans l'hypothèse où la société déficitaire à laquelle les dividendes sont versés cesse son activité sans redevenir bénéficiaire, l'application de la retenue à la source contestée conduit non pas à un simple désavantage de trésorerie résultant d'un décalage dans le temps du prélèvement de l'impôt, mais à faire subir aux sociétés non-résidentes une charge fiscale définitive à laquelle une société résidente se trouvant dans une situation identique ne serait pas soumise.

20. Dans l'hypothèse où l'application de la retenue à la source contestée peut dans son principe être admise au regard de la liberté de circulation des capitaux, soulève une troisième difficulté sérieuse la question de savoir si cette liberté s'oppose à la perception d'une retenue à la source sur les dividendes versés par une société résidente à une société déficitaire résidente d'un autre Etat membre lorsque cette dernière cesse son activité sans redevenir bénéficiaire, alors qu'une société résidente placée dans cette situation n'est pas effectivement imposée sur ces dividendes.

III. Sur le moyen tiré d'une différence dans le calcul de l'assiette de l'imposition entre résidents et non-résidents :

21. A titre subsidiaire, si l'application de la retenue à la source contestée devait, en tant que telle, être regardée comme compatible avec la liberté de circulation des capitaux, les requérantes soutiennent que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que les différences dans le calcul de la base d'imposition des dividendes selon qu'ils sont perçus par des sociétés résidentes ou non-résidentes ne méconnaissent pas cette liberté.

22. Lorsqu'une société résidente perçoit des dividendes, il résulte de l'article 38 du code général des impôts, en vertu duquel " le bénéfice imposable est le bénéfice net " et de l'article 39 du même code, selon lequel " le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges ", que les dividendes perçus sont pris en compte dans le calcul du résultat imposable pour leur montant net de charges. En revanche, pour l'imposition des dividendes de source française perçus par des sociétés non-résidentes, le 1 de l'article 48 de l'annexe II au code général des impôts prévoit que : " La retenue à la source mentionnée à l'article 119 bis-2 du code général des impôts est liquidée sur le montant brut des revenus mis en paiement. (...) ".

23. Devant la cour, les requérantes faisaient valoir qu'en excluant, pour les seules sociétés non-résidentes, la déduction des charges exposées pour la perception des dividendes, ces dispositions introduisaient une discrimination contraire à la liberté de circulation des capitaux. La cour a écarté ce moyen, au motif que cette différence d'assiette ne réserve pas, par principe, un traitement

défavorable aux sociétés non-résidentes, compte tenu de l'écart entre les taux d'imposition applicables entre la retenue à la source et l'imposition de droit commun.

24. Il résulte des stipulations du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne citées au point 8, telles qu'interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne, notamment dans son arrêt du 17 septembre 2015, J.B.G.T. Miljoen e.a. contre Staatssecretaris van Financiën (affaires jointes C-10/14, C-14/14 et C-17/14, points 57 à 59), qu' " en ce qui concerne les dépenses, telles que des frais professionnels directement liés à une activité ayant généré des revenus imposables dans un Etat membre, les résidents et les non-résidents de ce dernier sont placés dans une situation comparable, de sorte qu'une réglementation dudit Etat qui refuse aux non-résidents, en matière d'imposition, la déduction de telles dépenses, accordée en revanche aux résidents, risque de jouer principalement au détriment des ressortissants d'autres Etats membres et comporte donc une discrimination indirecte selon la nationalité " et que " des frais qui sont directement liés à la perception, en elle-même, des dividendes doivent être pris en compte aux fins de comparer la charge fiscale incombant aux sociétés " .

25. Il en résulte que la différence de traitement induite entre les contribuables selon leur Etat de résidence par les dispositions citées au point 22, au regard de la possibilité de déduire les frais directement liés à la perception, en elle-même, des dividendes, concerne des situations qui doivent être regardées comme objectivement comparables. Cette différence constitue, dès lors, une restriction apportée à la liberté de circulation des capitaux. En revanche, l'exclusion de la possibilité, pour les non-résidents, de déduire des frais qui ne sont pas liés directement à la perception, en elle-même, des dividendes, ne constitue pas une telle restriction.

26. Il résulte également de l'interprétation des stipulations du traité donnée par la Cour de justice de l'Union européenne, notamment de son arrêt du 13 juillet 2016, Brisal - Auto Estradas do Litoral SA, KBC Finance Ireland c. Fazenda Pública (affaire C-18/15, points 39 à 43), qu'une restriction liée à l'absence de prise en compte des frais directement liés à la perception d'un revenu ne peut être regardée comme justifiée par la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt, dès lors notamment que le droit de l'Union n'exclut pas le prélèvement de la retenue à la source, lors du versement du revenu, sur son montant brut, si le bénéficiaire est ensuite autorisé à faire valoir son droit à déduction directement auprès de l'administration fiscale, ce droit se matérialisant alors par un remboursement d'une fraction de l'impôt retenu à la source. Il en résulte que la restriction apportée à la liberté de circulation des capitaux par les dispositions citées au point 22 ci-dessus ne peut être regardée comme justifiée par la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt.

27. Pour soutenir que, contrairement à ce qu'a jugé la cour administrative d'appel dans l'arrêt attaqué, cette restriction ne pouvait pas non plus être regardée comme justifiée par l'écart entre les taux d'imposition applicables selon que les dividendes sont imposés dans les conditions de droit commun ou font, comme en l'espèce, l'objet d'une retenue à la source, les requérantes font valoir que la Cour de justice de l'Union européenne a jugé, dans son arrêt Brisal - Auto Estradas do Litoral SA, KBC Finance Ireland c. Fazenda Pública du 13 juillet 2016 (points 32 et 33), " qu'un traitement fiscal défavorable contraire à une liberté fondamentale ne saurait être considéré comme compatible avec le droit de l'Union en raison de l'existence éventuelle d'autres avantages " et, en particulier, qu'une restriction apportée à la liberté de prestation de services, liée à l'impossibilité pour les

résidents de déduire leurs frais professionnels d'une rémunération de service soumise à retenue à la source, ne saurait être justifiée par la circonstance que les non-résidents sont soumis à un taux d'imposition moins élevé que les résidents.

28. Toutefois, dans ses arrêts J.B.G.T. Miljoen e.a. contre Staatssecretaris van Financiën du 17 septembre 2015 (point 48) et Pensioenfonds Metaal en Techniek c. Skatteverket du 2 juin 2016 (point 34), la Cour a jugé qu'afin d'apprécier si une législation nationale prévoyant l'application d'une retenue à la source aux dividendes versés aux non-résidents est compatible avec la liberté de circulation des capitaux, il incombe à la juridiction de renvoi d'apprécier si, s'agissant des dividendes en cause, l'application d'une retenue à la source de 15 %, prévue respectivement dans ces deux affaires par la législation nationale et par une convention bilatérale préventive de la double imposition, aboutit à ce que ces requérants supportent, en définitive, une charge fiscale plus lourde que celle supportée par des résidents pour les mêmes dividendes. D'ailleurs, ainsi qu'il a été dit au point 24 ci-dessus, la Cour a ensuite jugé, au point 59 de son arrêt J.B.G.T. Miljoen e.a. du 17 septembre 2015, que les frais directement liés à la perception, en elle-même, des dividendes doivent être pris en compte " aux fins de comparer la charge fiscale incombant aux sociétés ".

29. Dans ces conditions, soulève une dernière difficulté sérieuse d'interprétation du droit de l'Union européenne la question de savoir si les articles 56 et 58 du traité instituant la Communauté européenne, devenus 63 et 65 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, doivent être interprétés en ce sens qu'en présence de règles d'imposition traitant différemment les dividendes selon qu'ils sont versés aux résidents ou aux non-résidents, il convient de comparer la charge fiscale effective supportée par chacun d'eux au titre de ces dividendes, si bien qu'une restriction apportée à la liberté de circulation des capitaux, résultant de ce que ces règles excluent pour les seuls non-résidents la déduction des frais qui sont directement liés à la perception, en elle-même, des dividendes, pourrait être regardée comme justifiée par l'écart de taux entre l'imposition de droit commun mise, au titre d'un exercice ultérieur, à la charge des résidents et la retenue à la source prélevée sur les dividendes versés aux non-résidents, lorsque cet écart compense, au regard du montant de l'impôt acquitté, la différence d'assiette de l'impôt.

30. Les quatre questions énoncées aux points 13, 18, 20 et 29 sont déterminantes pour la solution des litiges que doit trancher le Conseil d'Etat. Elles présentent, ainsi qu'il a été dit, plusieurs difficultés sérieuses d'interprétation du droit de l'Union européenne. Il y a lieu, par suite, d'en saisir la Cour de justice de l'Union européenne en application de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et, jusqu'à ce que celle-ci se soit prononcée, de surseoir à statuer sur les pourvois des sociétés SOFINA, REBELCO et SIDRO.

D E C I D E :

Article 1er : Il est sursis à statuer sur les pourvois des sociétés SOFINA, REBELCO et SIDRO, jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se soit prononcée sur les questions suivantes :

1° Les articles 56 et 58 du traité instituant la Communauté européenne, devenus 63 et 65 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, doivent-ils être interprétés en ce sens que le désavantage de trésorerie résultant de l'application d'une retenue à la source aux dividendes versés

aux sociétés non-résidentes déficitaires, alors que les sociétés résidentes déficitaires ne sont imposées sur le montant des dividendes qu'elles perçoivent que lors de l'exercice au titre duquel elles redeviennent le cas échéant bénéficiaires, constitue par lui-même une différence de traitement caractérisant une restriction à la liberté de circulation des capitaux '

2° L'éventuelle restriction à la liberté de circulation des capitaux mentionnée à la question précédente peut-elle être, au regard des exigences résultant des articles 56 et 58 du traité instituant la Communauté européenne, devenus 63 et 65 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, regardée comme justifiée par la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt, dès lors que les sociétés non-résidentes ne sont pas soumises au contrôle de l'administration fiscale française, ou encore par la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les Etats membres '

3° Dans l'hypothèse où l'application de la retenue à la source contestée peut dans son principe être admise au regard de la liberté de circulation des capitaux :

- ces stipulations s'opposent-elles à la perception d'une retenue à la source sur les dividendes versés par une société résidente à une société déficitaire non-résidente d'un autre Etat membre lorsque cette dernière cesse son activité sans redevenir bénéficiaire, alors qu'une société résidente placée dans cette situation n'est pas effectivement imposée sur le montant de ces dividendes '

- ces stipulations doivent-elles être interprétées en ce sens qu'en présence de règles d'imposition traitant différemment les dividendes selon qu'ils sont versés aux résidents ou aux non-résidents, il convient de comparer la charge fiscale effective supportée par chacun d'eux au titre de ces dividendes, si bien qu'une restriction apportée à la liberté de circulation des capitaux, résultant de ce que ces règles excluent pour les seuls non-résidents la déduction des frais qui sont directement liés à la perception, en elle-même, des dividendes, pourrait être regardée comme justifiée par l'écart de taux entre l'imposition de droit commun mise, au titre d'un exercice ultérieur, à la charge des résidents et la retenue à la source prélevée sur les dividendes versés aux non-résidents, lorsque cet écart compense, au regard du montant de l'impôt acquitté, la différence d'assiette de l'impôt '

Article 2 : La présente décision sera notifiée aux sociétés SOFINA, REBELCO et SIDRO, au ministre de l'action et des comptes publics et au greffier de la Cour de justice de l'Union européenne.

Cour Administrative d'Appel de Paris, 23 octobre 2017, n° 15PA 02185, SAS Prominent Europe France

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société par actions simplifiée (SAS) Prominent Europe France a demandé au Tribunal administratif de Paris de prononcer la décharge des retenues à la source auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos de 2008 à 2010.

Par un jugement n° 1402365 du 31 mars 2015, le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et un mémoire en réplique, enregistrés respectivement le 29 mai 2015 et le 25 avril 2017, la société Prominent Europe France, représentée par le cabinet Taj, demande à la Cour :

- 1°) d'annuler le jugement n° 1402365 du 31 mars 2015 du Tribunal administratif de Paris ;
- 2°) de prononcer la décharge des retenues à la source contestées ;
- 3°) de mettre à la charge de l'Etat le versement d'une somme de 5 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- les retenues à la source sont mal fondées au motif que les prestations litigieuses, qu'elle a rémunérées à la société Prominent Appareil, n'entrent pas dans les prévisions de

l'article 182 B du code général des impôts dès lors qu'elles n'ont été ni fournies, ni utilisées en France, mais en Asie, et la doctrine administrative référencée 5 B-7111 n° 23 du 1er août 2001 écarte expressément comme n'étant pas des prestations utilisées en France les commissions versées à des personnes qui n'y sont pas domiciliées en rémunération de démarches et de diligences effectuées à l'étranger.

Par un mémoire en défense, enregistré le 23 octobre 2015, le ministre des finances et des comptes publics conclut au rejet de la requête.

Il soutient qu'aucun moyen n'est fondé.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Auvray,

- et les conclusions de Mme Mielnik-Meddah, rapporteur public.

Sur les conclusions à fin de décharge des retenues à la source litigieuses :

1. Considérant qu'aux termes de l'article 182 B du code général des impôts : " I. Donnent lieu à l'application d'une retenue à la source, lorsqu'ils sont payés par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou des sociétés relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente : (...) / c. Les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France (...) " ;

2. Considérant que la SAS Prominent Europe France, qui a pour activité la vente de vêtements sur le marché français, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période courue du 1er janvier 2008 au 31 décembre 2010, à l'issue de laquelle le service a mis en recouvrement, par avis du 22 octobre 2012, des rappels de retenue à la source au titre des exercices clos en 2008, 2009 et 2010, assis sur les sommes versées par l'intéressée en rémunération des prestations de contrôle qualité réalisées par la société Prominent Apparel, implantée à Hong-Kong, auprès d'entreprises qui, situées en Asie et, principalement, en Chine et au Viêtname, sont les fournisseurs de la requérante ;

En ce qui concerne l'application de la loi fiscale :

3. Considérant que la société Prominent Europe France soutient que les prestations de contrôle qualité en cause n'étaient ni fournies, ni utilisées en France, dès lors qu'elles étaient rendues par la société Prominent Apparel, désormais dénommée Itochu Textiles Prominent Asia, lors du processus de fabrication des vêtements dont étaient chargés ses fournisseurs implantés notamment en Chine et au Viêtname et qu'ainsi, ces prestations de service se trouvaient déjà " consommées " avant même qu'elle ne leur achète les vêtements ;

4. Mais considérant qu'il résulte de l'instruction que le contrôle qualité ainsi réalisé par la société Prominent Apparel était effectué conformément aux seuls cahiers des charges qui, élaborés par les clients de la société requérante, étaient fournis par cette dernière à la société prestataire, implantée à Hong-Kong ; qu'ainsi les prestations en cause, qui en réalité conditionnaient la commercialisation, par l'intéressée, des vêtements qu'elle destinait au marché français, doivent être regardées comme ayant été utilisées en France, au sens et pour l'application des dispositions du c. du I de l'article 182 B du code général des impôts ; que la société Prominent Europe France n'est par suite pas fondée à soutenir, sur le terrain de la loi fiscale, que c'est à tort que l'administration a soumis les sommes qu'elle avait versées en contrepartie des prestations en cause aux retenues à la source litigieuses ;

En ce qui concerne le bénéfice de la doctrine administrative :

5. Considérant que la requérante se prévaut, sur le fondement du second alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, du n° I B de l'instruction 5 B-13-78 du 7 avril 1978, repris au n° 23 de la doctrine référencée 5 B-7111 du 1er août 2001, qui prévoit : " il est admis que les commissions versées à des personnes non-domiciliées en France, en rémunération de démarches et diligences diverses effectuées à l'étranger, ne soient pas considérées comme des prestations utilisées en France " ;

6. Considérant, toutefois, qu'il résulte de l'instruction que les sommes litigieuses, que le service a soumises à la retenue à la source prévue à l'article 182 B du code général des impôts, ne revêtent pas la nature de commissions, seules visées par la doctrine invoquée, versées en contrepartie de démarches ou de diligences, mais constituent la rémunération des prestations de conseil qualité qui, rendues par la société Prominent Appareil, ont été effectivement utilisées en France pour les raisons énoncées au point 4 ; que la société requérante, qui n'entre ainsi pas dans les prévisions de la doctrine qu'elle invoque, n'est par suite pas fondée à en revendiquer le bénéfice ;

7. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la société Prominent Europe France n'est pas fondée à se plaindre de ce que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande ; que les conclusions de la requérante tendant au bénéfice des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ne peuvent, par voie de conséquence, qu'être rejetées ;

D E C I D E :

Article 1^{er} : La requête de la société par actions simplifiée Prominent Europe France est rejetée.

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à la société par actions simplifiée Prominent Europe France et au ministre de l'action et des comptes publics.

Copie en sera adressée à la direction de contrôle fiscal d'Ile-de-France Ouest.

Cour Administrative d'Appel Versailles, 18 mai 2017, n° 16VE02518, SAS Mandalay Prestige

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société par actions simplifiée (SAS) MANDALAY PRESTIGE a demandé au Tribunal administratif de Cergy-Pontoise de prononcer la décharge ou la réduction des retenues à la source auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2008 à 2010 ainsi que des majorations et intérêts de retard dont ces impositions ont été assorties.

Par un jugement n° 1310102 du 9 juin 2016, le Tribunal administratif de Cergy-Pontoise a rejeté cette demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et un mémoire enregistrés les 3 août 2016 et 27 avril 2017, la SAS MANDALAY PRESTIGE représenté par Me Di Russo, avocat, demande à la Cour :

1° d'annuler ce jugement ;

2° de prononcer la décharge ou la réduction des impositions litigieuses ainsi que des majorations et intérêts de retard dont elles ont été assorties ;

Elle soutient que :

- les prestations de contrôle qualité qu'elle fait réaliser dans les usines de ses fournisseurs étrangers par la société Cosworld Asia Limited (CWA) ne sont pas utilisées en France et n'entrent donc pas dans le champ d'application des dispositions du c du I de l'article 182 B du code général des impôts ;

- l'application de la retenue à la source en 2008 et 2009 à son activité de contrôle qualité revient à imposer la société CWA qui avait une activité déficitaire au cours des années en litige ;

- elle entend se prévaloir de l'interprétation administrative de la loi fiscale contenue dans le paragraphe 23 de l'instruction du 1er août 2001 reprise à la documentation de base 5-B-7111, elle-même reprise au n°230 de la documentation administrative de base référencée BOI-IR-DOMIC-10-10 ;

- les retenues à la source en litige doivent, en toute hypothèse, être limitées à

46 668 euros, 42 153 euros et 45 494 euros au titre respectivement des années 2008, 2009 et 2010 ;

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Campoy,
- et les conclusions de Mme Belle, rapporteur public,

1. Considérant qu'il résulte de l'instruction que la société par actions simplifiée (SAS) Mandalay design, devenu ultérieurement la SAS MANDALAY PRESTIGE, exerce une activité de création et de commercialisation d'emballages d'objets dans le domaine du luxe dont la fabrication est réalisée principalement en Asie ; que, dans le cadre de cette activité, elle fait procéder à des contrôles qualité dans les usines de ses fournisseurs étrangers par un prestataire de services dénommé Cosworld Asia Limited (CWA) ; qu'elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant en matière de retenue à la source sur les années 2008 à 2010 ; qu'à l'issue de ce contrôle, le vérificateur a estimé que les prestations de contrôle qualité de la production effectuées par la société CWA durant ces trois années pour le compte de la SAS Mandalay design qui étaient nécessaires à la commercialisation des produits que cette dernière vendait sur le territoire national, devaient être regardées comme utilisées en France et étaient, par suite, soumises à une retenue à la source sur le fondement des dispositions du c du I de l'article 182 B du code général des impôts ; que les rectifications correspondantes qui ont été notifiées selon la procédure contradictoire, ont été assorties des intérêts de retard, de la majoration de 10 % pour défaut de production de déclaration prévue par l'article 1728 du code général des impôts et de l'amende de 50 % prévue par l'article 1736 du même code ; que la SAS MANDALAY PRESTIGE relève appel du jugement du 9 juin 2016 par lequel le Tribunal administratif de Cergy-Pontoise a rejeté sa demande de décharge des impositions auxquelles elle a été ainsi assujettie, ainsi que des intérêts, majoration et amende correspondants ;

Sur le bien-fondé de l'imposition :

En ce qui concerne l'application de la loi fiscale :

2. Considérant qu'il résulte des dispositions du c. du I de l'article 182 B du code général des impôts que les sommes payées par un débiteur qui exerce une activité en France à des sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente, en rémunération de prestations utilisées en France, donnent lieu à l'application d'une retenue à la source ;

3. Considérant qu'il résulte de l'instruction que la SAS MANDALAY PRESTIGE conçoit et commercialise en France des emballages destinés à la mise en valeur d'objets de luxe qu'elle fait fabriquer en Asie ; qu'il est constant qu'elle a confié à la société CWA établie à Hong Kong et qui y relève de l'impôt sur les sociétés, des missions consistant à assurer une fonction de conseil, de suivi et de surveillance des opérations de production et de contrôle qualité de ses fournisseurs locaux ainsi qu'à contrôler la conformité de la marchandise et de son conditionnement avant expédition des emballages vers la France ; qu'au titre de ses exercices clos le 31 décembre des années 2008, 2009 et 2010, elle a versé à cette société les sommes de 155 242 euros, 257 309 euros et 418 681 euros en rémunération de ces prestations ; que, compte tenu de la nature des missions dont la société CWA était chargée et alors même que les produits faisant l'objet de ses prestations de contrôle et de surveillance n'avaient pas fait pas encore fait l'objet d'un transfert de propriété à la SAS Mandalay design, la société CWA était associée de façon étroite à la fabrication et à la distribution de ces produits conçus par la

société requérante et que cette dernière destinait à être commercialisés en France ; que, dans ces conditions, eu égard à l'importance du rôle joué par la société hongkongaise dans le cycle de production et de distribution des objets vendus par la SAS Mandalay design, les prestations effectuées par la société CWA doivent être regardées comme ayant été utilisées en France au sens des dispositions précitées du c) de l'article 182 B du code général des impôts ; que la SAS MANDALAY PRESTIGE qui supporte la retenue à la source prévue par ce texte, ne peut utilement se prévaloir de ce qu'une telle retenue constituerait une double imposition pour la société CWA ; que, par suite, la SAS MANDALAY PRESTIGE n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que l'administration a soumis les sommes qu'elle a versées en contrepartie de ces prestations à la retenue à la source prévue par ce texte, ni, en tout état de cause que ces prestations ne pouvaient être soumises à cette même imposition qu'en tant qu'elles concernaient les missions de conseil, de suivi et de surveillance des opérations de production et de contrôle qualité de ses fournisseurs locaux ;

En ce qui concerne le bénéfice de la doctrine administrative :

4. Considérant que la SAS MANDALAY PRESTIGE se prévaut sur le fondement des dispositions du second alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales de la doctrine administrative exprimée aux paragraphes 20, 23 et 24 de l'instruction du 1er août 2001 codifiée à la documentation de base sous la référence 5 B-7111, reprise au paragraphe 230 de la documentation administrative de base BOI-IR-DOMIC-10-10 selon laquelle " les commissions versées à des personnes non domiciliées en France, en rémunération de démarches et diligences diverses effectuées à l'étranger, ne soient pas considérées comme des prestations utilisées en France " ; que, toutefois, eu égard à leur imprécision, ces commentaires ne peuvent être regardés comme comportant une interprétation formelle de la loi fiscale différente de celle dont il est fait application au point 3 ;

Sur les intérêts, la majoration et l'amende :

5. Considérant enfin, que la SAS MANDALAY PRESTIGE ne soulève aucun moyen propre à l'appui de sa contestation des intérêts, de la majoration et de l'amende dont ont été assorties les impositions litigieuses ;

6. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la SAS MANDALAY PRESTIGE n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal Administratif de Cergy-Pontoise a rejeté sa demande ;

D E C I D E :

Article 1^{er} : La requête de la SAS MANDALAY PRESTIGE est rejetée.

4. Actualité en matière de TVA et de taxe sur les salaires

- CJUE, 4 mai 2017, aff. C-274-15, Commission c/Luxembourg
- CJUE, 21 septembre 2017, aff. C-326-15, DNB Banka AS
- CJUE, 21 septembre 2017, aff. C-605-15, Aviva Pologne
- CJUE, 21 septembre 2017, aff. C-616-15 Commission C/Allemagne
- CAA Versailles, 9 mai 2017, n°16VE00662, SA Le Printemps Immobilier
- CE, 19 juin 2017, n° 406064, SAS ICM I
- CE, 13 décembre 2017, n° 397580, SCA Lagardère

CJUE, 4 mai 2017, aff. C-274-15, Commission c/Luxembourg

1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que, en prévoyant le régime de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) relatif aux groupements autonomes de personnes, tel que défini à l'article 44, paragraphe 1, sous y), du texte coordonné de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Mémorial A 1979, n° 23, ci-après la « loi relative à la TVA »), aux articles 1er à 4 du règlement grand-ducal du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la TVA des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes (Mémorial A 2004, n° 9, ci-après le « règlement grand-ducal »), par la circulaire administrative n° 707, du 29 janvier 2004, en tant qu'elle commente les articles 1er à 4 du règlement grand-ducal (ci-après la « circulaire administrative ») et dans la note du 18 décembre 2008 rédigée par le groupe de travail actif au sein du comité d'observation des marchés (COBMA) en accord avec l'administration de l'Enregistrement et des Domaines (ci-après la « note du COBMA »), le Grand-Duché de Luxembourg a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (ci-après la « directive 2006/112 »), en particulier de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de l'article 1er, paragraphe 2, deuxième alinéa, de l'article 168, sous a), de l'article 178, sous a), de l'article 14, paragraphe 2, sous c), et de l'article 28 de cette directive.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

2 L'article 1er, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive 2006/112, figurant sous le titre I de celle-ci intitulé « Objet et champ d'application », prévoit :

« À chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix. »

3 L'article 2, paragraphe 1, sous c), de cette directive dispose :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes : [...]

c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ; [...] »

4 L'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de ladite directive, figurant sous le titre III de celle-ci intitulé « Assujettis », est libellé comme suit :

« Est considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. »

5 Aux termes de l'article 14, paragraphe 2, sous c), de la même directive, figurant sous le titre IV de celle-ci intitulé « Opérations imposables » :

« Outre l'opération visée au paragraphe 1, sont considérées comme livraison de biens les opérations suivantes : [...]

c) la transmission d'un bien effectuée en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente. »

6 L'article 28 de la directive 2006/112 dispose :

« Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question. »

7 L'article 132, paragraphe 1, de cette directive, figurant sous le titre IX de celle-ci intitulé « Exonérations », prévoit :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes : [...] »

f) les prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité, lorsque ces groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ; [...] »

8 L'article 168 de ladite directive, figurant sous le titre X de celle-ci intitulé « Déductions », est rédigé en ces termes :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ; [...] »

9 Aux termes de l'article 178 de la même directive :

« Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes :

a) pour la déduction visée à l'article 168, point a), en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, détenir une facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 6 ; [...] »

10 L'article 226 de la directive 2006/112, figurant sous le titre XI de celle-ci intitulé « Obligations des assujettis et de certaines personnes non assujetties », prévoit :

« Sans préjudice des dispositions particulières prévues par la présente directive, seules les mentions suivantes doivent figurer obligatoirement, aux fins de la TVA, sur les factures émises en application des dispositions des articles 220 et 221 : [...] »

5) le nom complet et l'adresse de l'assujetti et de l'acquéreur ou du preneur ; [...] »

Le droit luxembourgeois

11 Aux termes de l'article 44, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, telle que modifiée, en particulier, par l'article 5, cinquième alinéa, paragraphe 2, de la loi du 22 décembre 1989 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 1990 (Mémorial A 1989, n° 81) :

« Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal : [...]

y) les prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité, lorsque ces groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence. »

12 Les conditions de mise en œuvre de l'article 44, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, telle que modifiée, ont été précisées par le règlement grand-ducal, dont l'article 1er était rédigé comme suit :

« Pour l'application des dispositions de l'article 44, paragraphe 1, point y), de la loi [relative à la TVA, telle que modifiée], on entend par groupement autonome de personnes :

a) le groupement possédant la personnalité juridique ;

b) le groupement qui ne possède pas la personnalité juridique mais qui agit sous une dénomination propre, en tant que groupement, à l'égard de ses membres et des tiers. »

13 Le règlement grand-ducal du 7 août 2012 (Mémorial A 2012, n° 168) a modifié le règlement grand-ducal en complétant son article 1er par l'alinéa suivant :

« Ne rentrent pas dans le champ d'application du présent règlement grand-ducal les groupements autonomes de personnes dont les prestations de services servent, dans le chef d'un ou de plusieurs de leurs membres, à titre principal à la réalisation d'opérations soumises à la taxe et ne bénéficiant pas d'une exonération. »

14 L'article 2 du règlement grand-ducal est rédigé en ces termes :

« Les prestations de services fournies à leurs membres par les groupements autonomes de personnes visés à l'article 1er sont exonérées de la taxe, à condition que :

a) les activités du groupement consistent exclusivement à fournir des prestations de services directement nécessaires à l'exercice de l'activité de ses membres, et que ceux-ci exercent tous une activité exonérée en vertu de l'article 44, paragraphe 1, de la [loi relative à la TVA, telle que modifiée] ou pour laquelle ils n'ont pas la qualité d'assujetti. Sont réputés, pour les besoins de l'application de l'article 44, paragraphe 1, point y), de la [loi relative à la TVA, telle que modifiée], exercer une activité exonérée en vertu dudit article 44, paragraphe 1, ou pour laquelle ils n'ont pas la qualité d'assujetti à la TVA les membres qui, dans le cadre de leur activité économique qui est exonérée de la TVA en vertu de l'article 44, paragraphe 1, ou pour laquelle ils n'ont pas la qualité d'assujetti à la TVA, réalisent également des livraisons de biens et des prestations de services qui ne sont pas exonérées de la taxe en vertu dudit article 44, paragraphe 1, à condition que le chiffre d'affaires annuel hors

taxe relatif à ces livraisons de biens et prestations de services taxées n'excède pas trente pour cent du chiffre d'affaires annuel hors taxe portant sur l'ensemble de leurs opérations, le chiffre d'affaires à prendre en considération étant celui visé à l'article 57, paragraphe 3, de la [loi relative à la TVA, telle que modifiée], et sans préjudice de ce qui est prévu à l'article 3 ; [...] »

15 L'article 3 du règlement grand-ducal dispose :

« Concernant le pourcentage indiqué à l'article 2, point a), l'exonération, au titre d'une année civile, des prestations de services effectuées par le groupement, est subordonnée à la condition que, dans l'année civile précédente, ce pourcentage n'ait pas été dépassé dans le chef des membres du groupement. Toutefois, un dépassement de ce pourcentage ne fait pas perdre le bénéfice de l'exonération, à condition que ce dépassement n'excède pas cinquante pour cent dudit pourcentage et que sa durée n'ait pas excédé les deux années civiles consécutives précédant l'année civile pour laquelle il s'agit de déterminer l'applicabilité de l'exonération.

Les conditions qui précèdent doivent être remplies dans le chef de chaque membre du groupement, à défaut de quoi toutes les prestations effectuées par le groupement sont exclues de l'exonération. »

16 Aux termes de l'article 4 du règlement grand-ducal :

« Les membres du groupement qui, dans le cadre de leur activité économique qui est exonérée de la TVA en vertu de l'article 44, paragraphe 1, de la [loi relative à la TVA, telle que modifiée] ou pour laquelle ils n'ont pas la qualité d'assujetti à la TVA, réalisent également, dans les limites du pourcentage visé aux articles 2, point a) et 3, des livraisons de biens ou des prestations de services qui ne sont pas exonérées en vertu dudit article 44, paragraphe 1, sont autorisés à déduire de la taxe dont ils sont redevables en raison des opérations imposables effectuées par eux, la [TVA] facturée au groupement ou due dans le chef de ce dernier en raison de ses opérations en amont, et comprise dans le montant de la rétribution portée individuellement à leur compte selon les dispositions de l'article 2, point c). La déduction s'opère conformément aux dispositions du chapitre VII de la loi [relative à la TVA, telle que modifiée]. »

17 L'article 4 du règlement grand-ducal fait l'objet des commentaires suivants dans la circulaire administrative :

« Afin de garantir dans la mesure du possible le principe de la neutralité de la [TVA], l'article 4 a pour objet de conférer aux membres-assujettis réalisant dans les limites du pourcentage fixé par les articles 2, point a) et 3 un chiffre d'affaires tombant dans le champ d'application de la taxe et non exonéré en vertu de l'article 44 un droit à déduction de la TVA payée ou due en amont dans le chef du groupement autonome. Il est entendu que ce droit à déduction doit par ailleurs suivre les règles établies par le chapitre VII de la loi [relative à la TVA] et notamment par ses articles 50 (prorata général) et 51 (affectation réelle).

En pratique, le membre-assujetti en question ne peut procéder à la déduction de la TVA payée par le groupement ou due dans le chef de ce dernier que s'il est en possession d'un décompte, copies de factures à l'appui, lui délivré par le groupement, mentionnant le prix net exact payé aux fournisseurs ou prestataires, le montant de la taxe mise en compte par ceux-ci ou due dans le chef du groupement ainsi que la quote-part du membre dans les dépenses communes et dans la taxe. »

18 La note du COBMA a pour objet de clarifier certains éléments en vue de l'application pratique du régime juridique des groupements autonomes de personnes. Elle comporte notamment les questions et les réponses suivantes :

« – Quelle entité doit apparaître sur les factures à recevoir des tiers et relatives à des coûts mis en commun lorsque le groupement ne possède pas la personnalité ?

Deux cas de figure peuvent se présenter :

- le groupement est en relation directe avec les tiers et reçoit de ceux-ci les biens et les services en son nom ;
- les membres sont en relation directe avec les tiers et reçoivent de ceux-ci les biens et les services en leurs noms. Les membres mettent ensuite en commun les dépenses relatives à ces biens et services reçus des tiers et à ce titre affectent ces dépenses au groupement. Ce cas de figure peut notamment se présenter lorsqu'une relation directe entre le groupement et les tiers ne peut être envisagée pour des raisons commerciales ou légales.

Dans le premier cas de figure, les factures émises par des tiers et relatives à des coûts mis en commun doivent être clairement adressées au groupement autonome de personnes. Dans la mesure où le groupement ne dispose pas de personnalité juridique, les factures seront adressées : "Groupement ABC / Care of membre X - adresse du membre X". Ce membre X devra affecter le coût [toutes taxes comprises] au groupement, quel que soit le droit à déduction dont ce membre pourra bénéficier quant à la TVA encourue en son propre nom. Le groupement n'ayant pas de personnalité juridique, au moins un des membres devra toutefois être désigné comme partie juridiquement tenue au paiement et autres obligations découlant du contrat.

Dans le second cas de figure, les factures émises par des tiers sont adressées à l'un des membres. Ce membre met ensuite en commun les dépenses relatives à ces biens et services et affecte ces dépenses au groupement. L'affectation de ces dépenses au groupement doit se faire [toutes taxes comprises], quel que soit le droit à déduction dont ce membre pourra bénéficier quant à la TVA encourue en son propre nom. [...]

En outre, il est clarifié que l'affectation par les membres au groupement de dépenses mises en commun est une opération hors du champ d'application de la TVA. [...] »

La procédure précontentieuse

19 Par lettre de mise en demeure du 7 avril 2011, la Commission a attiré l'attention du Grand-Duché de Luxembourg sur le fait que le régime de la TVA relatif aux groupements autonomes de personnes (ci-après les « GAP »), tel que défini en particulier à l'article 44, paragraphe 1, sous y), de la loi relative à la TVA et aux articles 1er à 4 du règlement grand-ducal, ne lui semblait pas compatible avec plusieurs dispositions de la directive 2006/112.

20 Par son premier grief, la Commission faisait valoir que les dispositions nationales selon lesquelles les services prestés par les GAP au bénéfice de leurs membres sont exonérés de la TVA, y compris lorsque ces services sont utilisés pour les opérations taxées desdits membres dont le chiffre

d'affaires annuel hors taxe n'excède pas 30 %, voire 45 % dans certains cas, de leur chiffre d'affaires annuel total hors taxe, lui semblaient incompatibles avec l'article 2, paragraphe 1, sous c), et l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112.

21 Par son deuxième grief, la Commission estimait que le droit national était incompatible avec l'article 1er, paragraphe 2, deuxième alinéa, l'article 168, sous a), et l'article 178, sous a), de la directive 2006/112, en tant qu'il prévoit que les membres d'un GAP qui réalisent des activités imposables à hauteur d'un maximum de 30 % de leur chiffre d'affaires annuel total hors taxe, peuvent déduire la TVA facturée au GAP au titre des biens et services qui lui ont été livrés, de la TVA dont ils sont eux-mêmes redevables.

22 Le troisième et dernier grief soulevé par la Commission visait le droit national en tant que celui-ci, dans le cas où un membre d'un GAP acquiert des biens et des services auprès de tiers en son nom propre, mais pour le compte du GAP, excluait du champ d'application de la TVA l'opération consistant, pour ce membre, à affecter au GAP les dépenses ainsi consenties, en méconnaissance des dispositions de l'article 14, paragraphe 2, sous c), et de l'article 28 de la directive 2006/112.

23 Dans sa réponse du 8 juin 2011 à la lettre de mise en demeure, le Grand-Duché de Luxembourg a contesté l'interprétation du droit national et du droit de l'Union retenue par la Commission. À titre liminaire, il a fait valoir que le concept de « groupements autonomes de personnes » visé par la directive 2006/112 concernait surtout des structures dénuées de personnalité juridique dont les activités sont imputables à leurs membres dotés de la personnalité juridique.

24 S'agissant du premier grief, le Grand-Duché de Luxembourg a répondu que l'article 44, paragraphe 1, sous y), de la loi relative à la TVA limitait le champ d'application de l'exonération à celui défini par l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, et que le règlement grand-ducal se bornait à aménager les règles subsidiaires du régime applicable aux GAP.

25 En ce qui concerne le deuxième grief, cet État membre a répliqué que, dès lors qu'un GAP est dénué de personnalité juridique, le droit à déduction, dépendant de la nature des opérations en aval, doit bénéficier non pas à ce groupement, mais à ses membres. Tout en admettant que, d'un point de vue théorique, le régime prévu par le droit national déroge au « principe du préfinancement de la taxe par le preneur », ledit État membre considérait toutefois que cela n'avait pas de conséquence dans la pratique.

26 Quant au troisième grief, le Grand-Duché de Luxembourg estimait que le régime résultant de l'article 14, paragraphe 2, sous c), et de l'article 28 de la directive 2006/112 n'était pas applicable en l'espèce.

27 N'étant pas convaincue par cette réponse, la Commission a émis, le 27 janvier 2012, un avis motivé, dans lequel elle maintenait sa position exprimée dans la lettre de mise en demeure et invitait le Grand-Duché de Luxembourg à prendre les mesures nécessaires pour mettre sa législation en conformité avec la directive 2006/112, en particulier avec l'article 2, paragraphe 1, sous c), l'article 132, paragraphe 1, sous f), l'article 1er, paragraphe 2, deuxième alinéa, l'article 168, sous a), l'article 178, sous a), l'article 14, paragraphe 2, sous c), et l'article 28 de cette directive, dans un délai de deux mois à compter de la réception de cet avis.

28 Cet État membre a répondu à l'avis motivé, par lettre du 7 février 2012, en contestant à nouveau le bien-fondé des griefs qui lui étaient adressés et en maintenant sa position, telle qu'exprimée dans sa lettre en réponse du 8 juin 2011.

29 Le Grand-Duché de Luxembourg a toutefois indiqué, par lettre du 26 mars 2012, s'être engagé à adopter un règlement destiné à mettre la législation luxembourgeoise en conformité avec la directive 2006/112 afin de répondre aux exigences du premier grief de l'avis motivé, tout en maintenant son argumentation relative aux deuxième et troisième griefs.

30 Par lettre du 11 juin 2012, la Commission a demandé au Grand-Duché de Luxembourg de transmettre le projet de règlement annoncé ainsi que son calendrier d'adoption.

31 Par lettre du 4 septembre 2012, cet État membre a transmis aux services de la Commission le règlement grand-ducal du 7 août 2012, qui a modifié l'article 1er du règlement grand-ducal.

32 La Commission a toutefois considéré que le règlement grand-ducal du 7 août 2012 n'avait pas rendu la législation luxembourgeoise conforme à la directive 2006/112, au regard des trois griefs soulevés dans l'avis motivé. Compte tenu de la persistance de ces griefs, la Commission a annoncé, le 20 février 2014, sa décision d'introduire un recours.

Sur le recours

Sur le premier grief, tiré du non-respect de l'article 2, paragraphe 1, sous c), et de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112

Sur la recevabilité du premier grief

– Argumentation des parties

33 Le Grand-Duché de Luxembourg estime, en premier lieu, que le premier grief doit être rejeté comme étant irrecevable au motif que la requête de la Commission se fonde sur un grief différent de celui formulé dans l'avis motivé. Le grief invoqué dans l'avis motivé serait tiré de ce que le règlement grand-ducal n'exclut pas la possibilité que des services d'un groupement destinés, principalement, voire exclusivement, à des opérations imposables puissent être exonérés. En revanche, le grief invoqué dans la requête serait tiré de ce que le règlement grand-ducal permet l'exonération des services fournis par un GAP et destinés, à titre accessoire, à des opérations imposables de ses membres.

34 Le Grand-Duché de Luxembourg soutient, en second lieu, que la Commission a violé le principe de coopération loyale par son manque de réaction à la suite de la modification apportée au règlement grand-ducal au mois d'août 2012. Selon cet État membre, la Commission aurait dû lui faire part de ses éventuelles réticences quant au fait que cette modification rendait la législation luxembourgeoise conforme à la directive 2006/112, et non pas demeurer silencieuse pendant 18 mois, avant finalement d'annoncer, le 20 février 2014, qu'elle avait décidé de saisir la Cour.

35 La Commission fait valoir que la jurisprudence de la Cour n'impose pas une coïncidence parfaite entre l'énoncé des griefs dans l'avis motivé et les conclusions de la requête. Elle estime que,

contrairement aux allégations du Grand-Duché de Luxembourg, le premier grief a conservé le même objet et le même champ d'application dans l'avis motivé et dans la requête.

36 En ce qui concerne le principe de coopération loyale, la Commission soutient qu'elle seule est compétente pour décider s'il est opportun, au terme de la procédure précontentieuse, de saisir la Cour en vue de faire constater par cette dernière le manquement présumé. Il appartiendrait à la Commission de choisir le moment où le recours en manquement est introduit sans qu'elle soit tenue au respect d'un délai déterminé, sous réserve des hypothèses dans lesquelles une durée excessive de la procédure précontentieuse porterait atteinte aux droits de la défense, ce qu'il appartiendrait à l'État membre intéressé de prouver.

– Appréciation de la Cour

37 Il convient de rappeler, en premier lieu, que, selon une jurisprudence constante de la Cour, l'objet d'un recours intenté en application de l'article 258 TFUE est circonscrit par la procédure précontentieuse prévue à cette disposition. Dès lors, le recours doit être fondé sur les mêmes motifs et moyens que l'avis motivé. Toutefois, cette exigence ne saurait aller jusqu'à imposer, en toute hypothèse, une coïncidence parfaite entre l'énoncé des griefs dans le dispositif de l'avis motivé et les conclusions de la requête, dès lors que l'objet du litige, tel que défini dans l'avis motivé, n'a pas été étendu ou modifié (arrêt du 9 avril 2013, Commission/Irlande, C-85/11, EU:C:2013:217, point 17 et jurisprudence citée).

38 Or, il convient de constater que, en l'espèce, la Commission n'a ni étendu ni modifié l'objet du litige tel que défini dans l'avis motivé. En effet, la Commission a clairement indiqué, tant dans l'avis motivé que dans la requête, qu'elle estimait que la législation luxembourgeoise était contraire à l'article 2, paragraphe 1, sous c), et à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, étant donné qu'elle permet l'exonération des services d'un GAP qui ne sont pas directement nécessaires aux activités non imposables ou exonérées de ses membres.

39 En second lieu, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, il appartient à la Commission de choisir le moment qu'elle estime opportun pour introduire un recours en manquement. Les considérations qui déterminent ce choix ne peuvent affecter la recevabilité de cette action. Les règles énoncées à l'article 258 TFUE doivent trouver à s'appliquer sans que la Commission soit tenue au respect d'un délai déterminé, sous réserve des hypothèses dans lesquelles une durée excessive de la procédure précontentieuse est susceptible d'augmenter, pour l'État membre mis en cause, la difficulté de réfuter les arguments de la Commission et de violer ainsi les droits de la défense. Il appartient à l'État membre intéressé d'apporter la preuve de l'incidence d'une telle durée excessive (voir, en ce sens, arrêt du 16 avril 2015, Commission/Allemagne, C-591/13, EU:C:2015:230, point 14).

40 Or, il convient de constater que, en l'espèce, le Grand-Duché de Luxembourg n'a pas apporté la preuve d'une telle incidence.

41 En outre, le seul fait que cet État membre a modifié sa réglementation après l'expiration du délai fixé dans l'avis motivé, à savoir le 27 mars 2012, n'a pas pour effet d'empêcher la Commission,

en vertu du principe de coopération loyale, d'introduire un recours en manquement après cette date.

42 Partant, le premier grief est recevable.

Sur le fond

– Argumentation des parties

43 La Commission observe que l'article 1er du règlement grand-ducal définit les conditions d'application de l'article 44, paragraphe 1, sous y), de la loi relative à la TVA. En vertu de l'article 2, sous a), et de l'article 3 du règlement grand-ducal, les prestations de services fournies par un GAP à ses membres sont exonérées de la TVA à la condition que les membres de ce groupement qui exercent également des activités imposables aient un chiffre d'affaires hors taxe provenant de ces activités à hauteur de 30 % maximum, et même de 45 % maximum dans certains cas, de leur chiffre d'affaires total hors taxe. Ainsi, le règlement grand-ducal ne limiterait pas l'exonération de la TVA aux seuls services prestés par le GAP et directement nécessaires aux activités non imposables à la TVA ou exonérées accomplies par ses membres, en violation de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112. Partant, dans la mesure où ces prestations de services ne remplissent pas les conditions visées à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, elles devraient être taxées en vertu de l'article 2, paragraphe 1, de cette directive.

44 Le Grand-Duché de Luxembourg soutient que, en ayant estimé que l'exonération en cause est réservée aux membres des GAP exerçant exclusivement des activités exonérées ou non soumises à la TVA, la Commission a ajouté à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, une condition qui n'y figure pas. Selon cet État membre, le fait, pour les membres d'un GAP, d'exercer une activité exonérée ou pour laquelle ils n'ont pas la qualité d'assujetti est une condition suffisante en vue de l'application de l'exonération visée à cet article. En revanche, l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 ne serait pas réservée aux membres des GAP exerçant exclusivement une telle activité.

45 Le Grand-Duché de Luxembourg fait valoir que le régime luxembourgeois prévoyant que les membres d'un GAP peuvent réaliser des activités taxées à hauteur de 30 % du chiffre d'affaires vise à rendre applicable dans la pratique un régime qui, s'il était soumis à d'autres conditions d'application, deviendrait économiquement irréalisable. À cet égard, cet État membre considère que les frais engagés en commun par les membres d'un GAP, via ce dernier, constituent des frais généraux et que le fait d'exiger une différence de traitement de la TVA applicable aux services rendus par le GAP selon qu'ils concernent la part imputable aux activités imposables ou celle imputable aux activités exonérées des membres serait irréaliste, au regard des difficultés et des charges pratiques et administratives engendrées par une telle exigence.

46 Le Grand-Duché de Luxembourg invoque, en outre, le fait que, à la suite de la lettre de la Commission du 11 juin 2012, le règlement grand-ducal du 7 août 2012 a modifié le règlement grand-ducal en complétant son article 1er par un nouvel alinéa.

– Appréciation de la Cour

47 À titre liminaire, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, l'existence d'un manquement doit être appréciée en fonction de la situation de l'État membre telle qu'elle se présentait au terme du délai fixé dans l'avis motivé et les changements intervenus par la suite ne sauraient être pris en compte par la Cour (arrêt du 28 janvier 2016, *Commission/Portugal*, C-398/14, EU:C:2016:61, point 49).

48 En l'espèce, le délai accordé au Grand-Duché de Luxembourg pour mettre sa réglementation en conformité avec la directive 2006/112 expirait le 27 mars 2012. Or, la modification de l'article 1er du règlement grand-ducal par le règlement grand-ducal du 7 août 2012 n'est intervenue qu'à une date ultérieure. Partant, cette modification n'est pas pertinente pour l'analyse du premier grief.

49 Il y a donc lieu de vérifier la conformité du règlement grand-ducal à l'article 2, paragraphe 1, sous c), et à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, en ce qu'il prévoit que les prestations de services fournies par un GAP à ses membres sont exonérées de la TVA à la condition que les membres de ce groupement qui exercent également des activités imposables aient un chiffre d'affaires hors taxe provenant de ces activités n'excédant pas 30 % voire, dans certains cas, 45 % de leur chiffre d'affaires total hors taxe.

50 À cet égard, il ressort de la jurisprudence constante de la Cour que les termes employés pour désigner les exonérations de TVA visées à l'article 132 de la directive 2006/112 doivent être interprétés strictement puisque ces exonérations constituent des exceptions au principe général selon lequel chaque service fourni à titre onéreux par un assujetti est soumis à cette taxe. Toutefois, l'interprétation de ces termes doit être conforme aux objectifs poursuivis par lesdites exonérations et respecter les exigences du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA. Ainsi, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les exonérations visées audit article 132 doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets. La jurisprudence de la Cour n'a pas pour objectif d'imposer une interprétation qui rendrait les exonérations visées quasi inapplicables dans la pratique (voir, en ce sens, arrêt du 11 décembre 2008, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, point 30 et jurisprudence citée).

51 Or, selon le libellé de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, sont exonérées, sous certaines conditions, les prestations de services effectuées par des groupements autonomes « de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti », en vue de rendre à leurs membres les services « directement nécessaires à l'exercice de cette activité ». Partant, il résulte de son libellé que cette disposition ne prévoit pas d'exonération pour des prestations de services qui ne sont pas directement nécessaires à l'exercice des activités exonérées des membres d'un GAP ou pour lesquelles ils n'ont pas la qualité d'assujetti.

52 Dès lors que de telles prestations de services n'entrent pas dans le champ d'application de l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, l'article 2, paragraphe 1, sous c), de cette directive exige que lesdites prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel, soient soumises à la TVA.

53 Contrairement à ce que fait valoir le Grand-Duché de Luxembourg, cette interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 n'a pas pour conséquence de priver

d'effet l'exonération prévue à cette disposition. En particulier, l'application de cette exonération ne se limite pas aux groupements dont les membres exercent exclusivement une activité exonérée ou pour laquelle ils n'ont pas la qualité d'assujetti. Ainsi, les services rendus par un GAP dont les membres exercent également des activités imposables peuvent bénéficier de cette exonération, mais seulement dans la mesure où ces services sont directement nécessaires pour les activités exonérées desdits membres ou pour lesquelles ils n'ont pas la qualité d'assujetti.

54 Le Grand-Duché de Luxembourg n'a pas démontré que cette exigence rendrait l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 quasi inapplicable dans la pratique. D'une part, ainsi que l'a relevé Mme l'avocat général au point 42 de ses conclusions, les services fournis par un GAP à ses membres ne sont pas nécessairement rattachables à leurs frais généraux et donc à l'ensemble de leurs activités. D'autre part, le Grand-Duché de Luxembourg n'a pas démontré pour quelle raison, le cas échéant, il serait excessivement difficile pour le GAP de facturer ses services hors TVA, en fonction de la part qu'occupent dans l'ensemble des activités de ses membres les activités exonérées de cette taxe ou pour lesquelles ils n'ont pas la qualité d'assujetti.

55 Il s'ensuit que l'article 44, paragraphe 1, sous y), de la loi relative à la TVA, lu en combinaison avec l'article 2, sous a), et l'article 3 du règlement grand-ducal, est contraire à l'article 2, paragraphe 1, sous c), et à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, de telle sorte que le premier grief est fondé.

Sur le deuxième grief, tiré du non-respect de l'article 1er, paragraphe 2, deuxième alinéa, de l'article 168, sous a), et de l'article 178, sous a), de la directive 2006/112

Argumentation des parties

56 La Commission relève, en premier lieu, que, selon les termes de l'article 4 du règlement grand-ducal, les membres d'un GAP qui réalisent des opérations soumises à la TVA ont le droit de déduire, de la TVA dont ils sont redevables en raison de ces opérations taxées, la taxe facturée au GAP ou due dans le chef de ce dernier en raison des biens et des services que le GAP a reçus pour les besoins de ses propres activités. Or, selon la Commission, il ressort de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 que la TVA ne peut être déduite que par l'assujetti qui est le destinataire de la livraison ou de la prestation grevée de la TVA et uniquement sur la TVA dont cet assujetti est lui-même redevable.

57 En second lieu, la Commission soutient qu'il découle de l'article 4 du règlement grand-ducal, lu en combinaison avec la circulaire administrative, que le droit à déduction de la TVA peut être exercé par les membres du GAP au titre de transactions en l'absence de facture établie à leur nom, en violation de l'article 178, sous a), de la directive 2006/112.

58 Le Grand-Duché de Luxembourg fait valoir qu'il ressort de l'arrêt du 18 juillet 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526) qu'un assujetti peut déduire la TVA sur des montants qui lui ont été facturés pour des biens ou des services qui profitent à une entité distincte, pour autant qu'il soit démontré que ces montants sont liés à l'activité imposable de l'assujetti. Cet État membre en déduit que, aux fins de déterminer le droit à déduction, il y a lieu d'identifier l'entité qui supporte effectivement lesdits montants et de déterminer si ces montants ont un lien avec l'activité imposable

de l'assujetti. À cet égard, ce même État membre fait valoir que, bien que facturés formellement au GAP, les montants et la TVA y afférente sont supportés par les membres du GAP à hauteur de leur participation dans le groupement.

59 En outre, accueillir le deuxième grief invoqué par la Commission reviendrait, selon le Grand-Duché de Luxembourg, à porter atteinte au principe de neutralité fiscale. En effet, si le droit à déduction de la TVA était refusé aux membres du GAP et que ce dernier ne pouvait pas récupérer cette taxe, lesdits membres supporteraient un coût additionnel de TVA.

60 Quant aux exigences relatives à la détention d'une facture, le Grand-Duché de Luxembourg souligne que la Cour a, dans son arrêt du 21 avril 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), reconnu le droit à déduction de la TVA à un assujetti ne disposant pas d'une facture en son nom propre. Selon cet État membre, l'exigence, à charge de l'assujetti qui prétend à une exonération, d'être en possession d'une facture est essentiellement justifiée par l'absence de risque qu'elle permet d'atteindre quant à une éventuelle double déduction de la TVA, une fraude ou un abus. À cet égard, cet État membre soutient que, étant donné que les GAP ne bénéficient d'aucun droit à déduction de la TVA, il n'y a donc aucun risque de double déduction de celle-ci.

Appréciation de la Cour

61 À titre liminaire, il convient de souligner qu'il résulte de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 que le GAP est un assujetti à part entière, distinct de ses membres. En effet, il ressort du libellé même de cette disposition que le GAP est autonome, et qu'il effectue dès lors ses prestations de services d'une façon indépendante, au sens de l'article 9 de la directive 2006/112. En outre, si les services prestés par le GAP n'étaient pas des services prestés par un assujetti agissant en tant que tel, ces services ne seraient pas soumis à la TVA, conformément à l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112. Ces services ne seraient dès lors pas susceptibles de faire l'objet d'une exonération, telle que celle visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de cette directive, ainsi que l'a relevé Mme l'avocat général au point 50 de ses conclusions.

62 C'est à la lumière de ces considérations liminaires qu'il y a lieu de déterminer si le règlement grand-ducal est contraire à l'article 1er, paragraphe 2, deuxième alinéa, à l'article 168, sous a), et à l'article 178, sous a), de la directive 2006/112, en ce qu'il permet aux membres d'un GAP qui réalisent des opérations soumises à la TVA de déduire, de la TVA dont ils sont redevables en raison de ces opérations taxées, la taxe facturée au GAP ou due dans le chef de ce dernier en raison des biens et des services que le GAP a reçus pour les besoins de ses propres activités.

63 En premier lieu, il convient de rappeler, d'une part, que, en vertu de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112, un assujetti a le droit de déduire du montant de la TVA dont il est redevable la TVA due ou acquittée pour les biens qui lui sont livrés et pour les services qui lui sont fournis par un autre assujetti. Il s'ensuit qu'il est contraire à cette disposition d'autoriser les membres d'un GAP à déduire du montant de la TVA dont ils sont redevables la TVA due ou acquittée pour les biens livrés et les services fournis au GAP.

64 Ce constat n'est pas remis en cause par l'arrêt du 18 juillet 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), invoqué par le Grand-Duché de Luxembourg, dans lequel la Cour a jugé, en substance, aux points 24 à 26 et 29 de celui-ci, qu'un assujetti qui avait créé un fonds de pension

sous la forme d'une entité juridiquement et fiscalement distincte, conformément à une obligation imposée à cet assujetti en tant qu'employeur par la législation nationale, avait le droit de déduire la TVA qu'il avait acquittée sur des prestations portant sur la gestion et le fonctionnement dudit fonds. En effet, ainsi qu'il ressort du point 25 de cet arrêt, l'assujetti lui-même avait acquis les prestations en cause grevées de la TVA, afin d'assurer l'administration des retraites de ses employés et la gestion du patrimoine du fonds de pension constitué pour garantir lesdites retraites. Il ne saurait donc être déduit dudit arrêt que les membres d'un GAP ont le droit de déduire la TVA grevant les biens et services acquis par le groupement, ce dernier étant le seul à pouvoir éventuellement prétendre à un droit à déduction de cette TVA.

65 D'autre part, il convient de rejeter l'argumentation du Grand-Duché de Luxembourg tirée d'une violation du principe de neutralité fiscale. Conformément à ce principe, le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques (arrêt du 15 septembre 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, point 35). Le système commun de la TVA garantit donc la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, point 27).

66 Partant, il n'est pas contraire au principe de neutralité fiscale de refuser, en vertu de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112, un droit à déduction aux membres d'un GAP pour ce qui concerne la TVA supportée par ce groupement en raison de services fournis par ce dernier, qui sont exonérés en vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 et n'ouvrent donc, à ce titre, aucun droit à déduction. En revanche, dans la mesure où un tel GAP fournit des prestations qui ne sont pas exonérées, il y a lieu de relever que, conformément audit principe, ledit groupement, et non pas ses membres, bénéficie à titre personnel d'un droit à déduction de la TVA ayant grevé des opérations en amont.

67 En second lieu, il ressort de l'article 178, sous a), de la directive 2006/112, lu en combinaison avec l'article 226, point 5), et avec l'article 168, sous a), de celle-ci, que, pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit détenir une facture sur laquelle figure son nom en tant qu'acquéreur ou preneur. Ainsi, en permettant aux membres d'un GAP de déduire de la TVA dont ils sont eux-mêmes redevables, sur la base d'une facture établie au nom de ce groupement, la TVA facturée à ce dernier, la réglementation luxembourgeoise est contraire à l'article 178, sous a), de la directive 2006/112.

68 Il convient de relever que la référence opérée par le Grand-Duché de Luxembourg à l'arrêt du 21 avril 2005, HE(C-25/03, EU:C:2005:241), est dénuée de pertinence à cet égard, étant donné que les circonstances de fait de l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt étaient très différentes de celles en cause dans la présente affaire. Il ressort en effet notamment du point 81 de cet arrêt que, à la différence d'un GAP, qui possède la qualité d'assujetti à la TVA, et dont l'ensemble des membres exerce une activité économique, la communauté constituée par la copropriété de fait formée par les époux en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 21 avril 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), n'avait pas elle-même la qualité d'assujetti à la TVA et seul l'un des époux exerçait une activité économique.

69 Pour le surplus, toutefois, il convient de constater que la Commission n'a pas démontré que la réglementation luxembourgeoise en cause est contraire à l'article 1er, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive 2006/112, qui énonce le principe selon lequel la TVA est exigible pour chaque opération, sans toutefois traiter de manière spécifique le droit à déduction garanti à l'article 167 et à l'article 168, sous a), de cette directive, sous les conditions prévues notamment à l'article 178 de celle-ci.

70 Il découle des considérations qui précèdent que l'article 4 du règlement grand-ducal, lu en combinaison avec la circulaire administrative en tant qu'elle commente l'article 4 du règlement grand-ducal, est contraire à l'article 168, sous a), ainsi qu'à l'article 178, sous a), de la directive 2006/112 et que, dans cette mesure, le deuxième grief est fondé. Pour le surplus, ce grief doit être rejeté.

Sur le troisième grief, tiré du non-respect de l'article 14, paragraphe 2, sous c), et de l'article 28 de la directive 2006/112

Sur la recevabilité du troisième grief

– Argumentation des parties

71 Le Grand-Duché de Luxembourg fait valoir que le troisième grief doit être rejeté comme étant irrecevable, étant donné qu'il vise exclusivement la note du COBMA. Il rappelle qu'un recours en manquement doit avoir pour objet un manquement imputable à l'État membre concerné. Or, la Commission n'aurait pas démontré que le COBMA est un organe de l'État qui exerce des prérogatives de puissance publique.

72 La Commission soutient que le libellé de la note du COBMA indique que l'administration de l'Enregistrement et des Domaines, qui est un organe étatique, en est le co-auteur. De plus, cette institution fait valoir que le contenu de cette note confirme qu'il ne s'agit pas de simples recommandations ou conseils aux opérateurs, mais de la manière dont la législation relative aux GAP doit être interprétée et appliquée de façon harmonisée. En tout état de cause, la Commission considère que la note du COBMA exprime la pratique générale de l'administration fiscale luxembourgeoise.

– Appréciation de la Cour

73 Il convient de rappeler qu'une pratique administrative d'un État membre peut faire l'objet d'un recours en manquement lorsqu'elle présente un certain degré de constance et de généralité (arrêt du 22 septembre 2016, Commission/République tchèque, C-525/14, EU:C:2016:714, point 14). Or, le Grand-Duché de Luxembourg n'a pas contesté l'argumentation de la Commission selon laquelle la note du COBMA exprime la pratique générale de l'administration fiscale luxembourgeoise.

74 Il s'ensuit que le troisième grief a pour objet un manquement imputable au Grand-Duché de Luxembourg et que, partant, il convient de rejeter l'exception d'irrecevabilité le concernant.

Sur le fond

– Argumentation des parties

75 La Commission observe que, en vertu de la note du COBMA, l'affectation au GAP, par l'un de ses membres, de dépenses engagées par ce membre en son nom mais pour le compte du GAP est une opération exclue du champ d'application de la TVA.

76 Or, selon la Commission, une telle opération relève du champ d'application de la TVA, en vertu de l'article 14, paragraphe 2, sous c), et de l'article 28 de la directive 2006/112. Selon elle, chaque acquisition de biens ou de services réalisée pour le compte du GAP par l'un de ses membres en son nom propre doit, du point de vue de la TVA, être regardée comme deux livraisons de biens ou prestations de services identiques, fournies consécutivement et qui entrent dans le champ d'application de la TVA. À cet égard, elle s'appuie sur l'arrêt du 14 juillet 2011, Henfling e.a. (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 À titre liminaire, le Grand-Duché de Luxembourg souligne que le passage critiqué de la note du COBMA concerne non pas les GAP dotés de la personnalité juridique, mais uniquement ceux qui en sont dénués.

78 Cet État membre soutient que l'analogie faite par la Commission entre l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 14 juillet 2011, Henfling e.a. (C-464/10, EU:C:2011:489), et le cas d'espèce est dénuée de pertinence, les deux situations étant substantiellement différentes. À cet égard, il relève qu'un GAP dénué de personnalité juridique ne peut pas agir de façon indépendante, mais seulement par le biais d'un membre agissant pour son compte, et que les opérations entre un GAP et ce membre ne sont pas nécessairement des opérations entre deux assujettis distincts. Dans ce contexte, cet État membre fait un parallèle avec les fonds communs de placement, au sens de la directive 2009/65/CE du Parlement européen et du Conseil, du 13 juillet 2009, portant coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives concernant certains organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) (JO 2009, L 302, p. 32), qui, eux aussi, ne pourraient agir que par le biais de leur société de gestion et seraient donc exclus du champ d'application de la TVA.

79 Le Grand-Duché de Luxembourg estime que la relation entre les membres d'un GAP et ce dernier peut, en fonction des stipulations contractuelles du GAP mis en place, être analogue à celle des membres d'un consortium, tel que l'a jugé la Cour dans l'arrêt du 29 avril 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243). Dans cette affaire, la Cour aurait estimé que les travaux effectués dans le cadre d'un consortium pour le compte de celui-ci par chacun de ses membres ne constituaient pas des opérations imposables.

– Appréciation de la Cour

80 À titre liminaire, s'agissant de la portée du passage contesté de la note du COBMA, il y a lieu de constater qu'il ne ressort pas sans équivoque du libellé de ce passage qu'il vise uniquement la situation des GAP dénués de personnalité juridique, ainsi que l'a fait valoir le Grand-Duché de Luxembourg. Toutefois, ainsi que le soutient la Commission, le passage de cette note selon lequel « lorsqu'une relation directe entre le groupement et les tiers ne peut être envisagée pour des raisons commerciales ou légales », semble indiquer que tel n'est pas le cas. Cependant, et en tout état de cause, la question de savoir si ledit passage s'applique ou non à des GAP dotés de la personnalité juridique est sans incidence pour l'analyse du troisième grief.

81 Le troisième grief vise en effet la situation dans laquelle le membre d'un GAP acquiert des biens ou des services en son nom mais pour le compte du GAP.

82 Or, ainsi qu'il ressort du point 61 du présent arrêt, le GAP est un assujetti à part entière, distinct de ses membres, lesquels sont également des assujettis. Partant, les opérations entre le GAP, qui agit de façon autonome, et l'un de ses membres sont à considérer comme des opérations entre deux assujettis qui relèvent du champ d'application de la TVA. L'argumentation du Grand-Duché de Luxembourg, selon laquelle les opérations entre un GAP et l'un de ses membres ne sont pas nécessairement des opérations entre deux assujettis distincts, le premier ne pouvant agir que par le biais de l'un de ses membres, et le parallèle fait dans ce contexte avec les fonds communs de placement, sont dès lors dénués de pertinence en l'espèce.

83 Il s'ensuit que l'affectation au GAP, par l'un de ses membres, de dépenses engagées par ce membre en son nom mais pour le compte du GAP est une opération qui relève du champ d'application de la TVA.

84 Ce constat est confirmé par l'article 14, paragraphe 2, sous c), et l'article 28 de la directive 2006/112, dispositions dont la violation est invoquée par la Commission dans le cadre du troisième grief.

85 L'article 28 de la directive 2006/112 dispose qu'un assujetti qui, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question.

86 Ainsi, cette disposition crée la fiction juridique de deux prestations de services identiques fournies consécutivement. En vertu de cette fiction, l'opérateur, qui s'entremet dans la prestation de services et qui constitue le commissionnaire, est réputé avoir, dans un premier temps, reçu les services en question de l'opérateur pour le compte duquel il agit, qui constitue le commettant, avant de fournir, dans un second temps, personnellement ces services au client (arrêt du 14 juillet 2011, Henfling e.a., C-464/10, EU:C:2011:489, point 35).

87 Étant donné que l'article 28 de la directive 2006/112 relève du titre IV, intitulé « Opérations imposables », de cette directive, les deux prestations de services concernées relèvent du champ d'application de la TVA. Il en résulte que, si la prestation de services dans laquelle un opérateur s'entremet est soumise à la TVA, la relation juridique entre cet opérateur et l'opérateur pour le compte duquel il agit est également soumise à la TVA (voir, par analogie, arrêt du 14 juillet 2011, Henfling e.a., C-464/10, EU:C:2011:489, point 36).

88 Le même raisonnement s'impose pour ce qui concerne l'acquisition des biens en vertu d'un contrat de commission à l'achat, conformément à l'article 14, paragraphe 2, sous c), de la directive 2006/112, qui relève également du titre IV de cette directive. Cette disposition crée donc la fiction juridique de deux livraisons de biens identiques effectuées consécutivement, lesquelles relèvent du champ d'application de la TVA.

89 Partant, lorsque le membre d'un GAP acquiert, en son nom mais pour le compte du GAP, des biens en vertu de l'article 14, paragraphe 2, sous c), de la directive 2006/112, ou des services, en vertu de l'article 28 de celle-ci, le remboursement par le groupement des dépenses y afférentes est une opération qui relève du champ d'application de la TVA.

90 L'analogie invoquée par le Grand-Duché de Luxembourg avec l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 29 avril 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243) doit également être écartée. En effet, contrairement au consortium en cause dans cette affaire, le GAP est, ainsi qu'il ressort des points 61 et 82 du présent arrêt, un assujetti distinct de ses membres.

91 Partant, en disposant que l'affectation au GAP, par l'un de ses membres, de dépenses engagées par ce membre en son nom mais pour le compte du GAP est une opération exclue du champ d'application de la TVA, la note du COBMA est contraire à l'article 14, paragraphe 2, sous c), et à l'article 28 de la directive 2006/112, de sorte que le troisième grief est fondé.

92 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que, en prévoyant le régime de TVA relatif aux GAP, tel que défini, premièrement, à l'article 44, paragraphe 1, sous y), de la loi relative à la TVA, lu en combinaison avec l'article 2, sous a), et l'article 3 du règlement grand-ducal, deuxièmement, à l'article 4 de ce même règlement, lu en combinaison avec la circulaire administrative en tant qu'elle commente ledit article 4, et, troisièmement, dans la note du COBMA, le Grand-Duché de Luxembourg a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de l'article 168, sous a), de l'article 178, sous a), de l'article 14, paragraphe 2, sous c), et de l'article 28 de la directive 2006/112.

Sur les dépens

93 En vertu de l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation du Grand-Duché de Luxembourg et ce dernier ayant succombé en l'essentiel de ses moyens, il y a lieu de le condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (quatrième chambre) déclare et arrête :

1) En prévoyant le régime de la taxe sur la valeur ajoutée relatif aux groupements autonomes de personnes, tel que défini, premièrement, à l'article 44, paragraphe 1, sous y), du texte coordonné de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, lu en combinaison avec l'article 2, sous a), et l'article 3 du règlement grand-ducal du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la TVA des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes, deuxièmement, à l'article 4 de ce même règlement, lu en combinaison avec la circulaire administrative n° 707, du 29 janvier 2004, en tant qu'elle commente ledit article 4, et, troisièmement, dans la note du 18 décembre 2008 rédigée par le groupe de travail actif au sein du comité d'observation des marchés (COBMA) en accord avec l'administration de l'Enregistrement et des Domaines, le Grand-Duché de Luxembourg a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de l'article 168, sous a), de l'article 178, sous a), de l'article 14, paragraphe 2, sous c), et de l'article 28 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010.

2) Le recours est rejeté pour le surplus.

3) Le Grand-Duché de Luxembourg est condamné aux dépens.

CJUE, 21 septembre 2017, aff.C-326-15, DNB Banka AS,

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant « DNB Banka » AS au Valsts ieņēmumu dienests (administration fiscale, Lettonie) (ci-après le « VID ») au sujet du rejet, par cette dernière, de la demande présentée par DNB Banka aux fins de faire corriger ses déclarations de taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La sixième directive

3 La sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »), a été abrogée et remplacée, à compter du 1er janvier 2007, par la directive 2006/112. L'article 13 de la sixième directive disposait :

« A. Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général

1. Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels : [...]

f) les prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité, lorsque ces groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ; [...]

La directive 2006/112

4 La directive 2006/112 contient un titre IX, intitulé « Exonérations », dont le chapitre 1 est intitulé « Dispositions générales ».

5 L'article 132, paragraphe 1, de la directive 2006/112, figurant au chapitre 2, intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général », du titre IX de celle-ci, prévoit :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes : [...]

f) les prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité, lorsque ces groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ; [...] »

6 L'article 135, paragraphe 1, de la directive 2006/112, figurant au chapitre 3, intitulé « Exonérations en faveur d'autres activités », du titre IX de celle-ci, prévoit :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes : [...] »

d) les opérations, y compris la négociation, concernant les dépôts de fonds, comptes courants, paiements, virements, créances, chèques et autres effets de commerce, à l'exception du recouvrement de créances ;

e) les opérations, y compris la négociation, portant sur les devises, les billets de banque et les monnaies qui sont des moyens de paiement légaux, à l'exception des monnaies et billets de collection, à savoir les pièces en or, en argent ou en autre métal, ainsi que les billets, qui ne sont pas normalement utilisés dans leur fonction comme moyen de paiement légal ou qui présentent un intérêt numismatique ; [...] »

Le droit letton

7 L'article 6, paragraphe 1, point 17, de la likums par pievienotās vērtības nodokli (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée), du 9 mars 1995 (Latvijas Vēstnesis, 1995, n° 49), dans sa version applicable au litige au principal, prévoit l'exonération des opérations financières qu'il énumère.

8 Pendant la période en cause au principal, l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 n'avait pas encore été transposé dans le droit national. Le 1er janvier 2013 est entrée en vigueur une nouvelle loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée, la Pievienotās vērtības nodokļa likums (« loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée »), du 29 novembre 2012. L'article 52 de cette loi, dans sa version entrée en vigueur le 1er janvier 2014, prévoit, à son paragraphe 3.2, que les services fournis par un membre d'un groupement autonome de personnes (ci-après un « GAP ») aux autres personnes de ce groupement sont, sous certaines conditions, exonérés.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9 DNB Banka est une société de crédit établie en Lettonie, dont les activités consistent à fournir des services financiers.

10 DNB Banka est une filiale de DNB NORD A/S (devenue DNB INVEST DENMARK A/S), société établie au Danemark, qui possède également deux autres filiales, AB DNB NORD Bankas, société lituanienne, et Bank DNB Polska SA, société polonaise, ainsi qu'une succursale estonienne, DNB NORD Pank. Toutes ces entités, qui sont actives dans le domaine des services financiers, constituent le groupe DNB.

11 DNB NORD est également propriétaire unique de DNB NORD IT A/S (devenue, après restructuration, DNB INVEST DENMARK) (ci-après « DNB IT »), société établie au Danemark et dont la mission consiste à fournir un soutien dans le domaine de l'informatique.

12 DNB NORD est une filiale de DNB Bank ASA, établie en Norvège, et de NORD/LB Norddeutsche Landesbank, établie en Allemagne. Ces deux sociétés forment une entreprise commune au travers de laquelle DNB Bank détient 51 % des parts du groupe DNB.

13 Le 31 août 2006, DNB Banka a conclu un contrat avec DNB NORD pour la fourniture de services financiers. En vertu de ce contrat, DNB NORD fournit, régulièrement et selon les besoins, des services à DNB Banka, en assurant les fonctions communes du groupe et en exécutant des demandes concrètes de DNB Banka en tant que filiale. Sur la base dudit contrat, DNB Banka a été destinataire, au cours des années 2009 et 2010, de plusieurs factures afférentes aux services de gestion fournis par DNB NORD. Selon la documentation relative aux prix de transfert, préparée pendant l'année 2011, DNB NORD a, durant les années 2009 et 2010, appliqué une majoration de 5 % aux prix de la fourniture de services de gestion.

14 Le 30 avril 2009, DNB Bank a, en accord avec DNB Banka, conclu un contrat avec Microsoft Ireland Operations Ltd, portant sur l'achat de produits et de licences commercialisés par Microsoft pour les besoins de DNB Bank et des entreprises liées à celle-ci. En vertu de ce contrat, DNB Bank reçoit une facture de Microsoft Ireland Operations pour l'acquisition du logiciel qui est utilisé par toutes les sociétés du groupe DNB. Par la suite, les coûts correspondants sont imputés par DNB Bank à d'autres entreprises du groupe DNB, en fonction des programmes spécifiques que chacune d'entre elles a reçus. Au cours des années 2009 et 2010, DNB Banka a ainsi été destinataire des factures afférentes aux licences commercialisées par Microsoft.

15 Le 20 décembre 2010, DNB IT a conclu un contrat portant sur la gestion de l'informatique avec DNB NORD ainsi qu'avec les filiales de cette dernière, en vertu duquel DNB IT est la seule entité du groupe DNB qui fournit des services liés aux projets dans le domaine de l'informatique. Au cours des années 2010 et 2011, DNB IT a, sur le fondement de ce contrat, adressé plusieurs factures à DNB Banka au titre des services informatiques ainsi fournis. Conformément aux postes relatifs aux coûts mentionnés sur ces factures, une majoration de 5 % a été appliquée aux prix desdits services.

16 DNB Banka a fait l'objet d'un contrôle fiscal dans le cadre duquel elle a soutenu que les opérations concernées étaient exonérées de la TVA. La procédure administrative s'est clôturée par une décision de la directrice générale du VID du 9 juillet 2012, par laquelle celle-ci a rejeté la demande de DNB Banka tendant à ce que ses déclarations de TVA concernées par les opérations réalisées avec DNB NORD, DNB IT et DNB Bank fassent l'objet de corrections.

17 Ladite décision est fondée sur les considérations suivantes. En premier lieu, s'agissant des opérations effectuées entre DNB Banka et DNB NORD, le VID a constaté qu'il n'existait pas de documents permettant de déterminer clairement quelles étaient les personnes ayant formé un GAP, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112. Le VID a considéré que le fait qu'il existait un groupe d'entreprises liées, dont les membres se fournissaient mutuellement des services, ne démontrait pas l'existence d'un GAP, au sens de cette disposition.

18 En deuxième lieu, le VID, se référant au considérant 7 de la directive 2006/112, a estimé que les opérations effectuées entre DNB Banka et DNB IT constituaient une concurrence déloyale. Cette appréciation est fondée sur le fait que le prestataire de services, DNB IT, est imposé, pour les services informatiques en question, dans son État membre d'établissement, dans le cadre du régime général, et qu'il a déduit la taxe acquittée en amont, alors que DNB Banka, en tant que destinataire desdits services, n'est pas imposée sur ces mêmes services, lesquels sont considérés comme étant exonérés de la TVA.

19 En troisième lieu, s'agissant des opérations effectuées entre DNB Banka et DNB Bank, le VID ne serait pas parvenu à déterminer quelles personnes précisément devaient être qualifiées, selon DNB Banka, de membres du GAP pour les services duquel l'exonération a été invoquée. En outre, selon le VID, il n'est pas justifié de considérer que DNB Bank devait être qualifiée de membre de ce GAP exerçant une activité exonérée de la TVA.

20 DNB Banka a introduit, devant l'administratīvā rajona tiesa (tribunal administratif de district, Lettonie), une demande tendant à ce qu'il soit imposé au VID de corriger ses déclarations de TVA relatives aux opérations réalisées avec DNB NORD, DNB IT et DNB Bank. Cette juridiction a rejeté cette demande par une décision du 1er novembre 2013.

21 DNB Banka a interjeté appel de cette décision devant l'Administratīvā apgabaltiesa (Cour administrative régionale, Lettonie), en soutenant que tous les critères visés à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 étaient remplis. Selon DNB Banka, l'administratīvā rajona tiesa (tribunal administratif de district) n'a pas correctement interprété l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, en rejetant sa demande au motif que le montant total de la facture comprenait également une majoration, sans avoir analysé les motifs justifiant l'existence de cette majoration. DNB Banka soutient que ladite majoration a été introduite conformément aux lignes directrices de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et aux exigences légales relatives à l'impôt des sociétés, de telle sorte que son application ne peut constituer un motif de refus d'exonération de la TVA.

22 Dans ces conditions, l'Administratīvā apgabaltiesa (Cour administrative régionale) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Un [GAP], au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive [2006/112], peut-il exister si les membres [du GAP] sont établis dans différents États membres de l'Union européenne dans lesquels ladite disposition est transposée sous des conditions différentes qui ne sont pas compatibles ?

2) Un État membre peut-il restreindre le droit d'un assujetti d'appliquer l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive [2006/112], lorsque l'assujetti remplit tous les critères d'application de l'exonération dans son État membre, mais que ladite disposition a été transposée dans le droit interne des États membres des autres membres du [GAP] avec des restrictions limitant la possibilité pour les assujettis des autres États membres d'appliquer l'exonération de la [TVA] concernée dans leur propre État membre ?

3) Est-il admissible d'appliquer à des services l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive [2006/112] dans l'État membre de leur destinataire, qui est assujéti à la [TVA], si le fournisseur de services, assujéti à la [TVA], a appliqué la [TVA] à ces services en vertu du régime général dans un autre État membre, les considérant ainsi comme des services pour lesquels la [TVA] est due dans l'État membre du destinataire, conformément à l'article 196 de la directive [2006/112] ?

4) Un [GAP], au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive [2006/112], doit-il être considéré comme une personne juridique distincte, dont l'existence doit être prouvée par un accord spécifique pour la constitution d'un [GAP] ?

Si la réponse à cette question est telle qu'un [GAP] ne doit pas être considéré comme une entité distincte, convient-il de considérer qu'un [GAP] est un groupe d'entreprises liées qui, dans le cadre de leurs activités économiques habituelles, se fournissent mutuellement des services de soutien pour assurer l'exercice de leurs activités commerciales, et l'existence d'un [GAP] peut-elle être prouvée par des contrats de services conclus ou par de la documentation sur le prix de transfert ?

5) Un État membre peut-il restreindre le droit d'un assujéti d'appliquer l'exonération de la [TVA] prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive [2006/112], si l'assujéti a appliqué une majoration aux opérations, conformément aux exigences de l'État membre dans lequel il est établi qui découlent de la législation relative à la mise en œuvre de la fiscalité directe ?

6) L'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive [2006/112] est-elle applicable aux services reçus, en provenance d'un État tiers ? En d'autres termes, le membre d'un [GAP], au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive [2006/112], qui fournit des services au sein du [GAP] à d'autres membres dudit [GAP], peut-il être assujéti dans un État tiers ? »

Sur les questions préjudicielles

23 À titre liminaire, il y a lieu de relever que DNB Banka est une société de crédit, dont les activités consistent à fournir des services financiers. Selon cette société, les services qui lui sont rendus par d'autres entités appartenant au même groupe de sociétés, à savoir DNB NORDB, DNB IT et DNB Bank, relèvent de l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112. Cette disposition n'ayant pas été transposée dans le droit national, au cours de la période en cause au principal, DNB Banka en a demandé l'application directe dans le cadre du litige au principal.

24 Dans ce contexte, l'ensemble des questions posées porte sur l'interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, qui prévoit une exonération des prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujéti, en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité.

25 La réponse à ces questions impose l'examen, au préalable, de la question de savoir si cette disposition s'applique dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, qui concerne des services rendus par un GAP dont les membres exercent une activité économique dans le domaine des services financiers.

26 Selon une jurisprudence constante, dans le cadre de la procédure de coopération entre les juridictions nationales et la Cour instituée à l'article 267 TFUE, il incombe à la Cour de fournir à la juridiction nationale tous les éléments d'interprétation du droit de l'Union pouvant être utiles au jugement de l'affaire dont elle est saisie, que la juridiction de renvoi y ait fait ou non référence dans l'énoncé de sa question (arrêt du 20 octobre 2016, Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, point 37 et jurisprudence citée).

27 Dans ces conditions, il y a lieu de fournir à la juridiction de renvoi également des indications quant au point de savoir si l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 a vocation à s'appliquer aux services rendus par un GAP dont les membres exercent une activité économique dans le domaine des services financiers, qui sont directement nécessaires à l'exercice de cette activité.

28 À cet égard, il convient de relever que, ses les termes de cette disposition, qui visent une activité exonérée des membres d'un GAP, ne permettent pas d'exclure que cette exonération puisse trouver à s'appliquer aux services d'un GAP dont les membres exercent une activité économique dans le domaine des services financiers, dans la mesure où l'article 135, paragraphe 1, sous d) et sous e), de cette directive exonère les services financiers.

29 Toutefois, conformément à une jurisprudence constante, il y a lieu, pour l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (arrêts du 26 avril 2012, Able UK, C-225/11, EU:C:2012:252, point 22, et du 4 avril 2017, Fahimian, C-544/15, EU:C:2017:255, point 30 et jurisprudence citée).

30 S'agissant du contexte dans lequel s'inscrit l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, il convient de souligner que cette disposition figure au chapitre 2, intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général », du titre IX de cette directive. Cet intitulé indique que l'exonération prévue à ladite disposition ne vise que les GAP dont les membres exercent des activités d'intérêt général.

31 Cette interprétation est également confirmée par la structure du titre IX de ladite directive portant sur les « Exonérations ». En effet, l'article 132, paragraphe 1, sous f), au sein de la directive 2006/112, figure non pas au chapitre 1, intitulé « Dispositions générales », de ce titre, mais au chapitre 2 de celui-ci. En outre, audit titre, une distinction est effectuée entre le chapitre 2, intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général », et le chapitre 3, intitulé « Exonérations en faveur d'autres activités », distinction qui indique que les règles prévues à ce chapitre 2 pour certaines activités d'intérêt général ne s'appliquent pas aux autres activités visées à ce chapitre 3.

32 Or, audit chapitre 3, figure, à l'article 135, paragraphe 1, une exonération de certaines opérations relevant du domaine des services financiers, telles que, notamment, « d) les opérations, y compris la négociation, concernant les dépôts de fonds, comptes courants, paiements, virements, créances, chèques et autres effets de commerce » et « e) les opérations, y compris la négociation, portant sur les devises, les billets de banque et les monnaies qui sont des moyens de paiement légaux ». Il résulte ainsi de l'économie générale de la directive 2006/112 que l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 ne s'applique pas aux opérations

effectuées dans le domaine des services financiers, et que, par conséquent, les services fournis par des GAP dont les membres sont actifs dans ce domaine ne relèvent pas de cette exonération.

33 En ce qui concerne l'objectif de l'article 132, paragraphe 1, sous f), au sein de la directive 2006/112, il convient de rappeler la finalité de l'ensemble des dispositions de l'article 132 de cette directive, qui consiste à exonérer de la TVA certaines activités d'intérêt général, en vue de faciliter l'accès à certaines prestations ainsi que la fourniture de certains biens, en évitant les surcoûts qui découleraient de leur assujettissement à la TVA (arrêt du 5 octobre 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, point 30 et jurisprudence citée).

34 Ainsi, les prestations de services effectuées par un GAP relèvent de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, lorsque ces prestations de services contribuent directement à l'exercice d'activités d'intérêt général visées à l'article 132 de cette directive (voir, par analogie, arrêt du 5 octobre 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, points 31 à 33).

35 En outre, il y a lieu de rappeler que le champ d'application des exonérations visées à l'article 132 de la directive 2006/112 est d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti (voir, en ce sens, arrêt du 5 octobre 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, point 34 et jurisprudence citée).

36 Il en découle que ne sauraient relever de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, des prestations de services qui contribuent non pas directement à l'exercice d'activités d'intérêt général visées à cet article 132, mais à l'exercice d'autres activités exonérées, notamment à l'article 135 de cette directive.

37 Il s'ensuit qu'il y a lieu d'interpréter l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 en ce sens que l'exonération prévue à cette disposition ne vise que les GAP dont les membres exercent des activités d'intérêt général mentionnées à cet article. Partant, les services rendus par des GAP, dont les membres exercent une activité économique dans le domaine des services financiers qui ne constitue pas une telle activité d'intérêt général, ne bénéficient pas de cette exonération.

38 À cet égard, il convient de relever que, contrairement à ce qu'elle fait dans le cadre de la présente affaire, la Cour, dans l'arrêt du 20 novembre 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), n'a pas tranché la question de savoir si l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive [correspondant à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112] était limitée aux services rendus par un GAP dont les membres exerçaient des activités d'intérêt général.

39 Toutefois, il ressort des éléments du dossier dont dispose la Cour que l'interprétation de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive à laquelle la Cour a procédé dans son arrêt du 20 novembre 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), a conduit certains États membres à exonérer les prestations de services effectuées par des GAP constitués par des entités telles que des compagnies d'assurance ou des entreprises actives dans le domaine des services financiers.

40 À cet égard, il convient toutefois de préciser que les autorités nationales ne sauraient rouvrir des périodes fiscales définitivement clôturées, sur le fondement de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, tel qu'interprété au point 37 du présent arrêt (voir, par analogie, arrêts du 6 octobre 2009, *Asturcom Telecomunicaciones*, C-40/08, EU:C:2009:615, point 37, ainsi que du 21 décembre 2016, *Gutiérrez Naranjo e.a.*, C-154/15, C-307/15 et C-308/15, EU:C:2016:980, point 68).

41 S'agissant des périodes fiscales qui ne sont pas encore définitivement clôturées, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, une directive ne peut, par elle-même, créer des obligations à l'égard d'un particulier et ne peut donc être invoquée en tant que telle à son encontre (voir, notamment, arrêt du 19 avril 2016, *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, point 30 et jurisprudence citée). Ainsi, les autorités nationales ne sauraient invoquer l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, tel qu'interprété au point 37 du présent arrêt, pour refuser cette exonération aux GAP constitués par des entités telles que des sociétés de crédit et, partant, pour refuser d'exonérer de la TVA les prestations de services effectuées par ces GAP.

42 En outre, l'obligation, pour le juge national, de se référer au contenu d'une directive lorsqu'il interprète et applique les règles pertinentes du droit interne trouve ses limites dans les principes généraux du droit, notamment dans ceux de sécurité juridique ainsi que de non-rétroactivité, et elle ne peut servir de fondement à une interprétation *contra legem* du droit national (arrêt du 15 avril 2008, *Impact*, C-268/06, EU:C:2008:223, point 100).

43 Partant, l'interprétation que le juge national doit donner des règles pertinentes du droit national mettant en œuvre l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 doit respecter les principes généraux du droit de l'Union, notamment le principe de sécurité juridique.

44 Compte tenu de ce qui précède, il n'y a pas lieu de répondre aux première à sixième questions.

45 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la demande de décision préjudicielle que l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que l'exonération prévue à cette disposition ne vise que les GAP dont les membres exercent une activité d'intérêt général mentionnée à l'article 132 de cette directive et que, partant, les services rendus par un groupement, dont les membres exercent une activité économique dans le domaine des services financiers qui ne constitue pas une telle activité d'intérêt général, ne bénéficient pas de cette exonération.

Sur les dépens

46 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (quatrième chambre) dit pour droit :

L'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que l'exonération prévue à cette disposition ne vise que les groupements autonomes de personnes dont les membres exercent une activité d'intérêt général mentionnée à l'article 132 de cette directive et que, partant, les services rendus par un groupement, dont les membres exercent une activité économique dans le domaine des services financiers qui ne constitue pas une telle activité d'intérêt général, ne bénéficient pas de cette exonération.

Signatures

CJUE, 21 septembre 2017, aff. C-605-15, Aviva Pologne

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Minister Finansów (ministre des Finances, Pologne) à Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie (ci-après « Aviva ») au sujet d'un avis individuel adressé à cette dernière et relatif à l'interprétation de l'article 43, paragraphe 1, point 21, de l'ustawa o podatku od towarów i usług (loi relative à la taxe sur les biens et les services), du 11 mars 2004 (Dz. U. n° 54, position 535, ci-après la « loi relative à la TVA »), transposant l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La sixième directive

3 La sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »), a été abrogée et remplacée, à compter du 1er janvier 2007, par la directive 2006/112. L'article 13 de la sixième directive disposait :

« A. Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général

1. Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels : [...]

f) les prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité, lorsque ces groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ; [...] »

Le règlement (CEE) n° 2137/85

4 L'article 3, paragraphe 1, du règlement (CEE) n° 2137/85 du Conseil, du 25 juillet 1985, relatif à l'institution d'un groupement européen d'intérêt économique (GEIE) (JO 1985, L 199, p. 1), prévoit :

« Le but du groupement est de faciliter ou de développer l'activité économique de ses membres, d'améliorer ou d'accroître les résultats de cette activité ; il n'est pas de réaliser des bénéfices pour lui-même.

Son activité doit se rattacher à l'activité économique de ses membres et ne peut avoir qu'un caractère auxiliaire par rapport à celle-ci. »

La directive 2006/112

5 La directive 2006/112 contient un titre IX, intitulé « Exonérations », dont le chapitre 1 est intitulé « Dispositions générales ».

6 L'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, figurant au chapitre 2, intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général », du titre IX de celle-ci, prévoit :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes : [...] »

f) les prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité, lorsque ces groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ; [...] »

7 L'article 135, paragraphe 1, de la directive 2006/112, figurant au chapitre 3, intitulé « Exonérations en faveur d'autres activités », du titre IX de celle-ci, prévoit :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

a) les opérations d'assurance et de réassurance, y compris les prestations de services afférentes à ces opérations effectuées par les courtiers et les intermédiaires d'assurance ; [...] »

Le droit polonais

8 L'article 43, paragraphe 1, point 21, de la loi relative à la TVA énonce :

« Sont exonérées : les prestations de services fournies par des groupements autonomes de personnes à leurs membres exerçant une activité exonérée ou pour laquelle ces membres n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de leur rendre les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité exonérée ou non imposable, lorsque ces groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement de la part leur incombant dans les dépenses générales engagées dans l'intérêt commun, si cette exonération ne porte pas atteinte aux conditions de concurrence. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9 Aviva fait partie du groupe Aviva qui est actif dans le domaine des services d'assurance et de protection des pensions en Europe. Les principales activités de ce groupe sont la constitution de plans d'épargne à long terme, la gestion de fonds et les assurances.

10 Dans le cadre d'un processus d'intégration, le groupe Aviva envisage de créer une série de centres de services partagés dans plusieurs États membres. Il est prévu que ces centres fournissent les services qui sont directement indispensables à l'exercice de l'activité d'assurance par les entités de ce groupe, notamment des services dans le domaine des ressources humaines, des services

financiers et comptables, des services informatiques, des services administratifs, des services à la clientèle ainsi que des services liés à l'élaboration de nouveaux produits.

11 Aviva envisage d'exercer cette activité en recourant à la constitution d'un groupement européen d'intérêt économique (ci-après le « GEIE »), lequel ne tirera pas de bénéfices de son activité, conformément à l'article 3 du règlement n° 2137/85. Les membres du GEIE seront exclusivement des sociétés du groupe Aviva, exerçant une activité économique dans le domaine des assurances, parmi lesquelles Aviva.

12 Dans ce contexte, Aviva s'est adressée au ministre des Finances afin de savoir si l'activité du GEIE pouvait bénéficier d'une exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), sur le fondement de l'article 43, paragraphe 1, point 21, de la loi relative à la TVA. Aviva a estimé que tel devait être le cas et que, partant, les membres du GEIE établis en Pologne, qui sont des sociétés exerçant une activité économique dans le domaine des assurances, devaient être exemptés de l'obligation de facturer et de déclarer la TVA due sur les coûts répercutés par le GEIE.

13 Par une décision du 14 mars 2013, le ministre des Finances a considéré que la position d'Aviva était erronée. Il a estimé que la condition à laquelle est soumise l'exonération prévue à l'article 43, paragraphe 1, point 21, de la loi relative à la TVA, tenant à l'absence d'atteinte aux conditions de concurrence, n'était pas remplie. Selon le ministre des Finances, l'application d'une exonération à un groupement autonome de personnes (ci-après un « GAP ») place celui-ci dans une position privilégiée sur le marché, par rapport aux autres entités effectuant les mêmes opérations. Il a, dès lors, considéré que, lorsque des entités qui ne font pas partie d'un GAP et qui exercent une activité similaire et taxée opèrent sur le marché concerné, il convient de refuser ladite exonération, au motif qu'elle est susceptible de porter atteinte aux règles de concurrence.

14 Aviva a formé un recours devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (tribunal administratif de voïvodie de Varsovie, Pologne), concluant, notamment, à l'annulation de cette décision du ministre des Finances. Elle a fait valoir que ladite décision, selon laquelle les services acquis par Aviva auprès du GEIE ne pouvaient bénéficier de l'exonération de la TVA en cause, constituait une violation de l'article 43, paragraphe 1, point 21, de la loi relative à la TVA.

15 Par un jugement du 30 décembre 2013, le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (tribunal administratif de voïvodie de Varsovie) a annulé la décision du ministre des Finances du 14 mars 2013. Il a jugé que le GEIE envisagé remplissait l'ensemble des conditions permettant l'application de l'exonération prévue à l'article 43, paragraphe 1, point 21, de la loi relative à la TVA. Cette juridiction a estimé que des distorsions de concurrence ne pourraient être relevées que s'il existait, sur le marché des services auxiliaires, d'autres entités que le GAP concerné qui seraient prêtes à offrir des services analogues à ceux fournis par celui-ci et si, par ailleurs, les actuels acquéreurs des services, qui sont membres de ce GAP, étaient intéressés par l'acquisition de ces services auprès d'une entité extérieure audit groupement. Selon cette juridiction, il serait difficile de trouver sur le marché une entité économique qui fournirait, en qualité de centre de services partagés, des services à des entités établies dans douze États membres, sans réaliser de bénéfices et en opérant exclusivement à l'intérieur de la structure du groupe en cause au principal.

16 Le ministre des Finances s'est pourvu en cassation devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne). Cette juridiction a estimé que l'interprétation exacte qu'il convenait de faire des dispositions de la directive 2006/112, en particulier de l'article 132, paragraphe 1, sous f), n'était pas clairement tranchée et que la jurisprudence de la Cour ne permettait pas de dissiper tous les doutes à cet égard.

17 Dans ces conditions, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Une disposition nationale portant sur l'exonération de la TVA d'un [GAP] qui ne prévoit aucune condition ou procédure relative au respect de la condition relative à l'absence de distorsions de concurrence est-elle conforme à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive [2006/112], lu en combinaison avec l'article 131 de la directive 2006/112, ainsi qu'au principe d'effectivité, au principe de sécurité juridique et au principe de confiance légitime ?

2) Quels sont les critères d'appréciation du respect de la condition relative à l'absence de distorsions de concurrence visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 qu'il convient d'appliquer ?

3) Le fait que les services soient rendus par un [GAP] à des membres qui sont soumis au droit de différents États membres a-t-il une incidence sur la réponse à la deuxième question ? »

Sur les questions préjudicielles

18 À titre liminaire, il y a lieu de relever que le groupe Aviva envisage la création d'un GAP dont les membres seraient des sociétés du groupe Aviva exerçant une activité économique dans le domaine des assurances et dont les services seraient directement nécessaires à l'exercice de cette activité.

19 Dans ce contexte, les questions posées portent sur l'interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, qui prévoit une exonération des prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité.

20 La réponse à ces questions impose l'examen, au préalable, de la question de savoir si cette disposition s'applique dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, qui concerne des services rendus par un GAP dont les membres exercent une activité économique dans le domaine des assurances.

21 Selon une jurisprudence constante, dans le cadre de la procédure de coopération entre les juridictions nationales et la Cour instituée à l'article 267 TFUE, il incombe à la Cour de fournir à la juridiction nationale tous les éléments d'interprétation du droit de l'Union pouvant être utiles au jugement de l'affaire dont elle est saisie, que la juridiction de renvoi y ait fait ou non référence dans l'énoncé de sa question (arrêt du 20 octobre 2016, Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, point 37 et jurisprudence citée).

22 Dans ces conditions, il y a lieu de fournir à la juridiction de renvoi également des indications quant au point de savoir si l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 a vocation à s'appliquer aux services rendus par des GAP dont les membres exercent une activité économique dans le domaine des assurances, qui sont directement nécessaires à l'exercice de cette activité.

23 À cet égard, il convient de relever que, ses les termes de cette disposition, qui visent une activité exonérée des membres d'un GAP, ne permettent pas d'exclure que cette exonération puisse trouver à s'appliquer aux services d'un GAP dont les membres exercent une activité économique dans le domaine des assurances, dans la mesure où l'article 135, paragraphe 1, sous a), de cette directive exonère les opérations d'assurance.

24 Toutefois, conformément à une jurisprudence constante, il y a lieu, pour l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (arrêts du 26 avril 2012, *Able UK*, C-225/11, EU:C:2012:252, point 22, et du 4 avril 2017, *Fahimian*, C-544/15, EU:C:2017:255, point 30 et jurisprudence citée).

25 S'agissant du contexte dans lequel s'inscrit l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, il convient de souligner que cette disposition figure au chapitre 2, intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général », du titre IX de cette directive. Cet intitulé indique que l'exonération prévue à ladite disposition ne vise que les GAP dont les membres exercent des activités d'intérêt général.

26 Cette interprétation est également confirmée par la structure du titre IX de ladite directive, portant sur les « Exonérations ». En effet, l'article 132, paragraphe 1, sous f), au sein de la directive 2006/112 figure non pas au chapitre 1, intitulé « Dispositions générales », de ce titre, mais au chapitre 2 de celui-ci. En outre, audit titre, une distinction est effectuée entre le chapitre 2, intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général », et le chapitre 3, intitulé « Exonérations en faveur d'autres activités », distinction qui indique que les règles prévues à ce chapitre 2 pour certaines activités d'intérêt général ne s'appliquent pas aux autres activités, visées à ce chapitre 3.

27 Or, audit chapitre 3, figure, à l'article 135, paragraphe 1, sous a), une exonération des « opérations d'assurance et de réassurance ». Il résulte ainsi de l'économie générale de la directive 2006/112 que l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 ne s'applique pas aux opérations d'assurance et de réassurance, et, par conséquent, que les services fournis par des GAP dont les membres sont actifs dans le domaine des assurances et de la réassurance ne relèvent pas de cette exonération.

28 En ce qui concerne l'objectif de l'article 132, paragraphe 1, sous f), au sein de la directive 2006/112, il convient de rappeler la finalité de l'ensemble des dispositions de l'article 132 de cette directive, qui consiste à exonérer de la TVA certaines activités d'intérêt général, en vue de faciliter l'accès à certaines prestations ainsi que la fourniture de certains biens, en évitant les surcoûts qui découleraient de leur assujettissement à la TVA (arrêt du 5 octobre 2016, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, point 30 et jurisprudence citée).

29 Ainsi, les prestations de services effectuées par un GAP relèvent de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, lorsque ces prestations de services contribuent directement à l'exercice d'activités d'intérêt général visées à l'article 132 de cette directive (voir, par analogie, arrêt du 5 octobre 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, points 31 à 33).

30 En outre, il y a lieu de rappeler que le champ d'application des exonérations visées à l'article 132 de la directive 2006/112 est d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujéti (voir, en ce sens, arrêt du 5 octobre 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, point 34 et jurisprudence citée).

31 Il en découle que ne sauraient relever de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 des prestations de services qui contribuent non pas directement à l'exercice d'activités d'intérêt général visées à cet article 132, mais à l'exercice d'autres activités exonérées, notamment à l'article 135 de cette directive.

32 Il s'ensuit qu'il y a lieu d'interpréter l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 en ce sens que l'exonération prévue à cette disposition ne vise que les GAP dont les membres exercent des activités d'intérêt général mentionnées à cet article. Partant, les services rendus par des GAP, dont les membres exercent une activité économique dans le domaine des assurances qui ne constitue pas une telle activité d'intérêt général, ne bénéficient pas de cette exonération.

33 À cet égard, il convient de relever que, contrairement à ce qu'elle fait dans le cadre de la présente affaire, la Cour, dans l'arrêt du 20 novembre 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), n'a pas tranché la question de savoir si l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive [correspondant à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112] était limitée aux services rendus par un GAP dont les membres exerçaient des activités d'intérêt général.

34 Toutefois, il ressort des éléments du dossier dont dispose la Cour que l'interprétation de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive à laquelle la Cour a procédé dans son arrêt du 20 novembre 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), a conduit certains États membres à exonérer les prestations de services effectuées par des GAP constitués par des entités telles que des compagnies d'assurance.

35 À cet égard, il convient toutefois de préciser que les autorités nationales ne sauraient rouvrir des périodes fiscales définitivement clôturées, sur le fondement de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, tel qu'interprété au point 32 du présent arrêt (voir, par analogie, arrêts du 6 octobre 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, point 37, ainsi que du 21 décembre 2016, Gutiérrez Naranjo e.a., C-154/15, C-307/15 et C-308/15, EU:C:2016:980, point 68).

36 S'agissant des périodes fiscales qui ne sont pas encore définitivement clôturées, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, une directive ne peut, par elle-même, créer des obligations à l'égard d'un particulier et ne peut donc être invoquée en tant que telle à son encontre (voir, notamment, arrêt du 19 avril 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, point 30 et jurisprudence citée). Ainsi, les autorités nationales ne sauraient invoquer l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la

directive 2006/112, tel qu'interprété au point 32 du présent arrêt, pour refuser cette exonération aux GAP constitués par des compagnies d'assurance et, partant, pour refuser d'exonérer de la TVA les prestations de services effectuées par ces GAP.

37 En outre, l'obligation, pour le juge national, de se référer au contenu d'une directive lorsqu'il interprète et applique les règles pertinentes du droit interne trouve ses limites dans les principes généraux du droit, notamment dans ceux de sécurité juridique ainsi que de non-rétroactivité, et elle ne peut pas servir de fondement à une interprétation contra legem du droit national (arrêt du 15 avril 2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, point 100).

38 Partant, l'interprétation que le juge national doit donner des règles pertinentes du droit national mettant en œuvre l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 doit respecter les principes généraux du droit de l'Union, notamment le principe de sécurité juridique.

39 Compte tenu de ce qui précède, il n'y a pas lieu de répondre aux première à troisième questions.

40 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la demande de décision préjudicielle que l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que l'exonération prévue à cette disposition ne vise que les GAP dont les membres exercent une activité d'intérêt général mentionnée à l'article 132 de cette directive, et que, partant, les services rendus par des GAP, dont les membres exercent une activité économique dans le domaine des assurances qui ne constitue pas une telle activité d'intérêt général, ne bénéficient pas de cette exonération.

Sur les dépens

41 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (quatrième chambre) dit pour droit :

L'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que l'exonération prévue à cette disposition ne vise que les groupements autonomes de personnes dont les membres exercent une activité d'intérêt général mentionnée à l'article 132 de cette directive, et que, partant, les services rendus par des groupements autonomes de personnes, dont les membres exercent une activité économique dans le domaine des assurances qui ne constitue pas une telle activité d'intérêt général, ne bénéficient pas de cette exonération.

Signature

CJUE, 21 septembre 2017, aff. C-616-15 Commission C/Allemagne

Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que, en limitant l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à des groupements autonomes de personnes (ci-après les « GAP ») dont les membres exercent un nombre restreint de professions, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La sixième directive

2 La sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »), a été abrogée et remplacée, à compter du 1er janvier 2007, par la directive 2006/112. L'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive énonçait :

« Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

En tout état de cause, les organismes précités ont la qualité d'assujettis notamment pour les opérations énumérées à l'annexe D et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables. [...] »

3 L'article 13, A, de la sixième directive disposait :

« 1. Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels : [...]

f) les prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité, lorsque ces groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ; [...] »

4 L'article 28, paragraphes 3 et 4, de cette directive énonçaient :

« 3. Au cours de la période transitoire visée au paragraphe 4, les États membres peuvent :

a) continuer à appliquer la taxe aux opérations qui en sont exonérées en vertu des articles 13 ou 15 et dont la liste est reprise à l'annexe E ; [...]

4. La période transitoire est initialement fixée à une durée de cinq ans à compter du 1er janvier 1978. Au plus tard six mois avant la fin de cette période, et ultérieurement en tant que de besoin, le Conseil, sur la base d'un rapport de la Commission, réexaminera la situation en ce qui concerne les dérogations énumérées au paragraphe 3 et statuera à l'unanimité, sur proposition de la Commission, sur la suppression éventuelle de certaines ou de toutes ces dérogations. »

5 L'annexe E de ladite directive, intitulée « Liste des opérations visées à l'article 28 paragraphe 3 sous a) », prévoyait : [...]

3. opérations visées à l'article 13 sous A) paragraphe 1 sous f) autres que celles des groupements à caractère médical ou paramédical ; [...] »

La dix-huitième directive 89/465/CEE

6 Aux termes de l'article 1er de la dix-huitième directive 89/465/CEE du Conseil, du 18 juillet 1989, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Suppression de certaines dérogations prévues à l'article 28, paragraphe 3, de la sixième directive 77/388 (JO 1989, L 226, p. 21) :

« La directive 77/388/CEE est modifiée comme suit :

1) à l'annexe E, les opérations visées aux points 1, 3 à 6, 8, 9, 10, 12, 13 et 14 sont supprimées à compter du 1er janvier 1990. [...] »

La directive 2006/112

7 L'article 13, paragraphe 1, premier et deuxième alinéas, de la directive 2006/112 dispose :

« Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. »

8 L'article 131 de la directive 2006/112, figurant au chapitre 1, intitulé « Dispositions générales », du titre IX, intitulé « Exonérations », de celle-ci, énonce :

« Les exonérations prévues aux chapitres 2 à 9 s'appliquent sans préjudice d'autres dispositions communautaires et dans les conditions que les États membres fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels ».

9 L'article 132, paragraphe 1, de la directive 2006/112, figurant au chapitre 2, intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général », du titre IX de celle-ci, prévoit :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

- a) les prestations de services et les livraisons de biens accessoires à ces prestations, à l'exception des transports de personnes et des télécommunications, effectuées par les services publics postaux ;
- b) l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées, assurés par des organismes de droit public ou, dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour ces derniers, par des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus ;
- c) les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné ;
- d) les livraisons d'organes, de sang et de lait humains ;
- e) les prestations de services effectuées dans le cadre de leur profession par les mécaniciens-dentistes, ainsi que les fournitures de prothèses dentaires effectuées par les dentistes et les mécaniciens-dentistes ;
- f) les prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité, lorsque ces groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ;
- g) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales, y compris celles fournies par les maisons de retraite, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné ; [...]
- i) l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par des organismes de droit public de même objet ou par d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné ; [...]
- m) certaines prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, fournies par des organismes sans but lucratif aux personnes qui pratiquent le sport ou l'éducation physique ;
- n) certaines prestations de services culturels, ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes culturels reconnus par l'État membre concerné ; [...]

10 Aux termes de l'article 133, premier alinéa, de la directive 2006/112 :

« Les États membres peuvent subordonner, au cas par cas, l'octroi, à des organismes autres que ceux de droit public, de chacune des exonérations prévues à l'article 132, paragraphe 1, [sous] b), g), h), i), l), m) et n), au respect de l'une ou plusieurs des conditions suivantes : [...]

d) les exonérations ne doivent pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la TVA. »

11 L'article 135, paragraphe 1, de la directive 2006/112, figurant au chapitre 3, intitulé « Exonérations en faveur d'autres activités », du titre IX de celle-ci, prévoit :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

a) les opérations d'assurance et de réassurance, y compris les prestations de services afférentes à ces opérations effectuées par les courtiers et les intermédiaires d'assurance ; [...]

d) les opérations, y compris la négociation, concernant les dépôts de fonds, comptes courants, paiements, virements, créances, chèques et autres effets de commerce, à l'exception du recouvrement de créances ;

e) les opérations, y compris la négociation, portant sur les devises, les billets de banque et les monnaies qui sont des moyens de paiement légaux, à l'exception des monnaies et billets de collection, à savoir les pièces en or, en argent ou en autre métal, ainsi que les billets, qui ne sont pas normalement utilisés dans leur fonction comme moyen de paiement légal ou qui présentent un intérêt numismatique ; [...] »

Le droit allemand

12 Le deuxième chapitre, intitulé « Exonération et remboursement de la taxe », de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG »), comporte, à son article 4, une liste des prestations de services exonérées de la TVA. En vertu de l'article 4, point 14, de l'UStG, dans sa version applicable aux faits en cause, sont exonérées :

« a) les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales, médecin, dentiste, guérisseur, physiothérapeute, sage-femme ou de toute autre activité professionnelle médicale analogue. La première phrase ne s'applique pas à la fourniture ou à la réparation de prothèses dentaires [...] et d'appareils d'orthodontie [...], pour autant que l'entrepreneur les a fabriqués ou réparés dans son entreprise ;

b) l'hospitalisation et les soins médicaux, y compris le diagnostic, les examens médicaux, la prévention, la rééducation, l'aide à l'accouchement et les prestations d'hospice, ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées, assurés par des organismes de droit public [...] ; [...]

d) autres prestations de services que des groupements dont les membres exercent les professions visées à la lettre a) ou font partie des établissements visés à la lettre b), fournissent à leurs membres, lorsque ces prestations sont directement nécessaires à l'exercice des activités visées à la lettre a) ou à la lettre b), et que les groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun ; [...] »

La procédure précontentieuse

13 Par une lettre de mise en demeure du 23 novembre 2009, la Commission a fait part à la République fédérale d'Allemagne de doutes quant à la compatibilité des dispositions du droit national relatives à l'exonération de la TVA de prestations de services effectuées, par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité.

14 La Commission a relevé dans cette lettre que le droit allemand limitait cette exonération aux prestations de services effectuées par des GAP dont les membres exercent des activités ou des professions de santé, alors que la directive 2006/112 ne limitait pas l'exonération en cause à des groupements de catégories professionnelles déterminées, mais accordait cette exonération aux groupements de toutes personnes, dans la mesure où ces dernières étaient exonérées de la TVA ou n'avaient pas la qualité d'assujetti pour l'activité qu'elles exerçaient. Partant, la Commission a estimé que le droit allemand relatif à la taxe sur le chiffre d'affaires n'était pas conforme aux objectifs du droit de l'Union, tels que poursuivis par la directive 2006/112.

15 La République fédérale d'Allemagne a répondu à cette lettre de mise en demeure par une communication du 22 mars 2010. Dans cette dernière, elle a confirmé que la réglementation allemande en cause n'exonérait effectivement les prestations de services fournies par les GAP que s'il s'agissait de groupements de médecins ou de personnes exerçant des professions paramédicales ainsi que de groupements d'hôpitaux ou d'établissements de même nature. Elle a fait valoir que cette limitation était justifiée par le fait qu'il revenait au législateur national de déterminer quelles étaient les catégories professionnelles qui pouvaient bénéficier de l'exonération en cause sans provoquer une distorsion de concurrence. Ainsi, selon cet État membre, après examen, le législateur allemand avait considéré que cette exonération ne se justifiait qu'en ce qui concerne le domaine de la santé.

16 Le 7 avril 2011, la Commission a adressé un avis motivé à la République fédérale d'Allemagne. Dans ce dernier, la Commission a exprimé des doutes quant à l'affirmation de cet État membre, selon laquelle, pour éviter des distorsions de concurrence, les activités et les professions de santé étaient les seules à pouvoir bénéficier de l'exonération en cause. Selon cette institution, il ressortait de la procédure législative de l'Union que la directive 2006/112 visait précisément à étendre l'exonération à des groupements comprenant d'autres catégories de personnes. La Commission a, en outre, fait valoir que des juridictions allemandes avaient dû, à plusieurs reprises, élargir le champ d'application de l'exonération en cause à des catégories professionnelles autres que celles énumérées dans la réglementation allemande relative la taxe sur le chiffre d'affaires.

17 La Commission a également indiqué ne pas percevoir les éléments sur lesquels le législateur allemand s'était fondé pour constater la persistance de distorsions de concurrence dans l'hypothèse où, outre les professions de santé déjà exonérées, il devrait étendre l'exonération en cause à tous les secteurs économiques nationaux. Cette institution a considéré que ledit législateur ne devait pas apprécier les distorsions de concurrence éventuelles en se fondant sur une réflexion d'ordre général. Selon elle, il convenait, au contraire, de ne refuser l'exonération en cause qu'en cas de danger réel de voir cette dernière, prise en tant que telle, provoquer, immédiatement et à l'avenir, des distorsions de concurrence.

18 La République fédérale d'Allemagne a répondu audit avis motivé par une communication du 6 juin 2011. Dans cette dernière, cet État membre a insisté, premièrement, sur la place occupée par la disposition relative à l'exonération en cause dans la directive 2006/112, à savoir au chapitre consacré aux exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général. Il en a déduit que cette exonération ne pouvait être étendue à toutes les activités de la vie économique.

19 Deuxièmement, la République fédérale d'Allemagne a fait valoir que la transposition de la disposition concernée dans le droit interne a précisément tenu compte de l'interdiction des distorsions de concurrence, en limitant cette exonération à certaines catégories professionnelles relevant du domaine de la santé. À cet égard, cet État membre a souligné que le législateur allemand avait considéré que ladite exonération ne se justifiait que pour les groupements de professions de santé, étant donné qu'il n'existait pas de prestataires autonomes pour les activités proposées par ce type de groupements.

20 Troisièmement, ledit État membre a relevé que la Commission n'avait pas identifié de catégorie professionnelle qui serait à tort exclue de l'exonération en cause par le droit allemand.

21 Par conséquent, la République fédérale d'Allemagne a rejeté la demande de la Commission tendant à ce qu'elle prenne toutes les mesures nécessaires pour se conformer à l'avis motivé.

22 La réglementation allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires continuant de limiter l'exonération de la TVA aux GAP dont les membres exercent une activité dans le domaine de la santé, la Commission a décidé de saisir la Cour du présent recours.

Sur le recours

Argumentation des parties

23 La Commission relève que la législation allemande en cause, à savoir l'article 4, point 14, de l'UStG, limite l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 aux services rendus par des GAP dont les membres exercent un nombre restreint de professions, qui sont essentiellement limitées au domaine de la santé. Selon la Commission, cette limitation est contraire audit article 132, paragraphe 1, sous f).

24 En premier lieu, la Commission estime que ladite législation n'est pas compatible avec le champ d'application de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, étant donné que celui-ci n'est pas limité aux prestations fournies par des GAP dont les membres exercent certaines catégories professionnelles déterminées.

25 Selon la Commission, l'exonération prévue à cette disposition n'est pas limitée aux GAP dont les membres exercent des activités d'intérêt général, mais vise tous les GAP dont les membres exercent une activité exonérée de la TVA. Cette institution ajoute que, même si cette exonération ne visait que les GAP dont les membres exercent des activités d'intérêt général, son champ d'application ne serait pas pour autant limité aux GAP dont les membres exercent des professions relevant du domaine de la santé, ainsi que le prévoit la législation allemande en cause.

26 La Commission considère que son interprétation du champ d'application de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 est confirmée par le libellé de cette disposition, par l'objectif qu'elle poursuit et par le contexte historique dans lequel elle s'inscrit, ainsi que par l'arrêt du 20 novembre 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), dans lequel la Cour aurait appliqué l'exonération en cause aux prestations de services effectuées par un groupement de compagnies d'assurance.

27 Selon la Commission, la seule circonstance que le chapitre dans lequel figure l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 soit intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général » ne permet pas de priver le libellé de cette disposition de son caractère univoque. L'intitulé de ce chapitre serait le résultat d'une négligence rédactionnelle, qui serait expliquée par le fait que la proposition initiale de sixième directive prévoyait une limitation de l'exonération en cause aux GAP à caractère médical ou paramédical.

28 En second lieu, la Commission estime que la législation allemande en cause ne saurait être justifiée par référence à la condition relative à l'absence de distorsions de concurrence, visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112.

29 Selon cette institution, la présence ou l'absence de distorsions de concurrence ne peut être envisagée qu'en fonction des circonstances de l'espèce. Il serait impossible d'apprécier l'existence de distorsions de concurrence de manière générale pour les services fournis par des professions déterminées et pour les services offerts par un GAP qui leur sont directement liés. Partant, il serait contraire à la pleine application de la directive 2006/112 que le législateur lui-même procède à cet examen par catégorie, pour des secteurs professionnels entiers, ainsi que l'a fait le législateur allemand.

30 La République fédérale d'Allemagne fait valoir, en premier lieu, qu'il découle du libellé et de la position de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 au sein de cette dernière, ainsi que du contexte historique dans lequel cette disposition s'inscrit et des objectifs qu'elle poursuit, que le champ d'application personnel de l'exonération en cause est limité à des groupements de personnes exerçant certaines activités d'intérêt général.

31 Tout d'abord, s'agissant de ce libellé et de cette position, la République fédérale d'Allemagne relève que ladite exonération figure à l'article 132 de la directive 2006/112, qui fait partie du chapitre 2 de cette dernière, intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général ». Il s'ensuivrait que l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de cette directive ne saurait porter que sur des prestations de services effectuées par des GAP dont les membres exercent des activités d'intérêt général.

32 Cet État membre considère, plus particulièrement, que l'exonération prévue à ladite disposition ne s'applique qu'aux GAP dont les membres exercent les activités mentionnées à l'article 132, paragraphe 1, sous b) à e), de la directive 2006/112, lesquelles précèdent l'exonération figurant à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de cette directive et concernent le domaine de la santé. Si tel n'était pas le cas, le législateur aurait placé cette exonération à la fin de l'article 132 de la directive 2006/112, voire dans un article spécifique.

33 L'interprétation selon laquelle l'exonération en cause concerne les activités mentionnées à l'article 132, paragraphe 1, sous b) à e), de la directive 2006/112 serait étayée par l'utilisation que la Cour aurait faite du terme « professionnels », dans le cadre de son interprétation de cette exonération, dans son arrêt du 11 décembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, point 37). Dans la directive 2006/112, le terme « profession » serait, en effet, principalement employé dans le contexte des professions médicales.

34 Ensuite, la République fédérale d'Allemagne soutient que son argumentation est confirmée par le contexte historique dans lequel s'inscrit l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112. À cet égard, elle relève, notamment, que, dans la première version de la sixième directive, les dispositions combinées de l'article 28, paragraphe 3, sous a), et du point 3 de l'annexe E de cette directive visaient à garantir que l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de celle-ci s'applique aux prestations fournies par des GAP à caractère médical ou paramédical, tandis que les États membres pouvaient continuer à taxer, jusqu'au 31 décembre 1989, les prestations analogues fournies par les autres types de GAP. La suppression, à compter du 1er janvier 1990, de cette possibilité n'aurait pas modifié le champ d'application de l'exonération en cause, mais aurait eu plutôt pour objet de supprimer certaines difficultés d'ordre purement pratique, en dehors du système de la TVA.

35 En second lieu, la République fédérale d'Allemagne considère que la législation allemande en cause est justifiée au regard de la condition selon laquelle l'exonération en cause ne s'applique que si elle n'est pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence. Elle fait valoir que, contrairement à ce qu'affirme la Commission, le législateur national peut recourir à une appréciation par catégorie professionnelle du risque de distorsions de concurrence existant au sein de certaines catégories professionnelles et, ainsi, limiter l'exonération en cause à certaines de ces catégories.

36 À cet égard, ledit État membre rappelle que cette condition n'est ni suffisamment claire ni inconditionnelle du point de vue de son contenu et qu'elle doit donc être précisée au niveau national. L'appréciation de ladite condition ne pourrait être confiée aux autorités fiscales, étant donné qu'elle ne pourrait être effectuée que sur le fondement d'analyses économiques complexes, relatives à chaque domaine d'activités.

37 Dans ce contexte, la République fédérale d'Allemagne relève qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour et notamment de l'arrêt du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, points 35 et 36), que l'appréciation de la condition relative à l'absence de distorsions de concurrence, figurant à l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112, qui est analogue à celle figurant à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, peut être effectuée par le législateur national.

38 La République fédérale d'Allemagne ajoute qu'il incombe à la Commission, dans le cadre d'un recours introduit sur le fondement de l'article 258 TFUE, d'établir l'existence du manquement allégué et d'apporter à la Cour les éléments nécessaires à la vérification de l'existence de ce manquement. Or, cette institution n'aurait pas démontré qu'une exonération des prestations de services fournies par des GAP en faveur de leurs membres n'entraînerait pas de distorsions de concurrence dans des domaines autres que celui des professions visées par l'UStG.

Appréciation de la Cour

39 À titre liminaire, il y a lieu de souligner que le recours de la Commission ne vise que la limitation, par la République fédérale d'Allemagne, de l'exonération de la TVA prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 aux groupements dont les membres exercent un nombre restreint de professions.

40 Il convient dès lors d'examiner, en premier lieu, le champ d'application personnel de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, et, en second lieu, d'apprécier la condition, relative à l'absence de distorsions de concurrence, prévue à cette disposition.

Sur le champ d'application de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112

41 S'agissant du champ d'application de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, le grief principal de la Commission est tiré de ce que l'exonération visée à cette disposition est limitée non pas aux GAP dont les membres exercent des activités d'intérêt général, mais couvre tous les GAP dont les membres exercent une activité exonérée de la TVA, y compris, par conséquent, ceux dont les membres exercent une activité économique dans le domaine des banques et des assurances. À titre subsidiaire, la Commission soutient que, même si cette disposition ne visait que les GAP dont les membres exercent des activités d'intérêt général, son champ d'application ne serait pas pour autant limité aux GAP dont les membres exercent des professions relevant du domaine de la santé, ainsi que le prévoit la législation allemande en cause.

42 À cet égard, il convient de relever que les termes de cette disposition, qui visent l'activité exonérée des membres d'un GAP, ne permettent pas d'exclure que cette exonération puisse trouver à s'appliquer à tous les GAP dont les membres exercent une activité exonérée de la TVA.

43 Toutefois, conformément à une jurisprudence constante, il y a lieu, pour l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (arrêts du 26 avril 2012, *Able UK*, C-225/11, EU:C:2012:252, point 22, et du 4 avril 2017, *Fahimian*, C-544/15, EU:C:2017:255, point 30 et jurisprudence citée).

44 S'agissant du contexte dans lequel s'inscrit l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, il convient de souligner que cette disposition figure au chapitre 2, intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général », du titre IX de cette directive. Cet intitulé indique que l'exonération prévue à ladite disposition ne vise que les GAP dont les membres exercent des activités d'intérêt général.

45 Cette interprétation est également confirmée par la structure du titre IX de ladite directive, portant sur les « Exonérations ». En effet, l'article 132, paragraphe 1, sous f), au sein de la directive 2006/112, figure non pas au chapitre 1, intitulé « Dispositions générales », de ce titre, mais au chapitre 2 de celui-ci. En outre, audit titre, une distinction est effectuée entre le chapitre 2, intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général », et le chapitre 3, intitulé « Exonérations en faveur d'autres activités », distinction qui indique que les règles prévues à ce chapitre 2 pour certaines activités d'intérêt général ne s'appliquent pas aux autres activités, visées à ce chapitre 3.

46 Or, audit chapitre 3, figurent, à l'article 135, paragraphe 1, sous a), une exonération des « opérations d'assurance et de réassurance » ainsi que, sous d) et e), une exonération de certaines opérations qui relèvent du domaine des services financiers, telles que notamment, « les opérations, y compris la négociation, concernant les dépôts de fonds, comptes courants, paiements, virements, créances, chèques et autres effets de commerce », et « les opérations, y compris la négociation, portant sur les devises, les billets de banque et les monnaies qui sont des moyens de paiement légaux ». Il résulte ainsi de l'économie générale de la directive 2006/112 que l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 ne s'applique pas aux opérations effectuées dans le domaine des assurances et de la réassurance ni à celles réalisées dans le domaine des services financiers, et que, par conséquent, les services fournis par des GAP dont les membres sont actifs dans ces domaines ne relèvent pas de cette exonération.

47 En ce qui concerne l'objectif de l'article 132, paragraphe 1, sous f), au sein de la directive 2006/112, il convient de rappeler la finalité de l'ensemble des dispositions de l'article 132 de la directive 2006/112, qui consiste à exonérer de la TVA certaines activités d'intérêt général, en vue de faciliter l'accès à certaines prestations ainsi que la fourniture de certains biens, en évitant les surcoûts qui découleraient de leur assujettissement à la TVA (arrêt du 5 octobre 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, point 30 et jurisprudence citée).

48 Ainsi, les prestations de services effectuées par un GAP relèvent de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, lorsque ces prestations de services contribuent directement à l'exercice d'activités d'intérêt général visées à l'article 132 de cette directive (voir, par analogie, arrêt du 5 octobre 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, points 31 à 33).

49 En outre, il y a lieu de rappeler que le champ d'application des exonérations visées à l'article 132 de la directive 2006/112 est d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti (voir, en ce sens, arrêt du 5 octobre 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, point 34 et jurisprudence citée).

50 Il en découle que ne sauraient relever de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 des prestations de services qui contribuent non pas directement à l'exercice d'activités d'intérêt général visées à cet article 132, mais à l'exercice d'autres activités exonérées, notamment à l'article 135 de cette directive.

51 Il s'ensuit qu'il y a lieu d'interpréter l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 en ce sens que l'exonération prévue à cette disposition ne vise que les GAP dont les membres exercent des activités d'intérêt général mentionnées à cet article. Partant, il y a lieu d'écarter le grief principal de la Commission, selon lequel le champ d'application de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 n'est pas limité aux GAP dont les membres exercent des activités d'intérêt général.

52 À cet égard, il convient de relever que, contrairement à ce qu'elle fait dans le cadre de la présente affaire, la Cour, dans l'arrêt du 20 novembre 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), n'a pas tranché la question de savoir si l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive [correspondant à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112] était limitée aux services rendus par un GAP dont les membres exerçaient des activités d'intérêt général.

53 Toutefois, les arguments de la République fédérale d'Allemagne selon lesquels l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 est limitée aux GAP dont les membres exercent une activité professionnelle dans le domaine de la santé doivent être rejetés.

54 Premièrement, le seul fait que l'exonération relative aux GAP est prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 ne permet pas de conclure que cette exonération ne s'applique qu'aux GAP dont les membres exercent les activités mentionnées à l'article 132, paragraphe 1, sous b) à e), de cette directive, lesquelles figurent avant celles mentionnées audit article 132, paragraphe 1, sous f), et qui concernent le domaine de la santé.

55 En effet, cette exonération fait référence aux « groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée de la TVA ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti ». Or, outre les opérations effectuées dans le domaine de la santé, la directive 2006/112 envisage d'autres opérations d'intérêt général exonérées, telles que les opérations liées à l'aide et à la sécurité sociales, à l'éducation, au sport et à la culture, prévues, respectivement, à l'article 132, paragraphe 1, sous g), i), m) et n), de la directive 2006/112.

56 Deuxièmement, selon la jurisprudence de la Cour, la finalité de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 consiste à éviter que la personne qui offre certains services soit soumise au paiement de la TVA alors qu'elle a été amenée à collaborer avec d'autres professionnels à travers une structure commune prenant en charge des activités nécessaires à l'accomplissement desdits services (voir, en ce sens, arrêt du 11 décembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, point 37).

57 Toutefois, contrairement à ce que République fédérale d'Allemagne fait valoir, l'utilisation par la Cour du terme « professionnels », dans le cadre de son interprétation de cette exonération n'étaye pas son argumentation selon laquelle cette exonération ne viserait que des GAP dont les membres sont actifs dans le domaine de la santé. En effet, s'agissant de l'article 132 de la directive 2006/112, les termes « professions » ou « profession » sont uniquement employés, respectivement, au paragraphe 1, sous c), et au paragraphe 1, sous e), de cet article et l'utilisation de ces termes ne permet pas, par conséquent, de conclure que l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de cette directive ne viserait que des GAP dont les membres sont actifs dans le domaine de la santé.

58 Troisièmement, il ne saurait être déduit de la genèse de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 que l'exonération prévue à cette disposition serait limitée au domaine de la santé. Certes, historiquement, l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive, lu conjointement avec l'article 28, paragraphe 3, sous a), et l'annexe E de cette dernière, prévoyait la possibilité de limiter l'exonération en cause aux GAP à caractère médical ou paramédical.

59 Toutefois, la circonstance que la sixième directive ne prévoyait une possibilité de déroger à ladite exonération que pour les GAP autres que ceux à caractère médical ou paramédical indique, contrairement à ce que soutient la République fédérale d'Allemagne, que le champ d'application de cette même exonération couvre également des GAP dont les membres sont actifs dans d'autres domaines que celui de la santé. En tout état de cause, cette possibilité de déroger à l'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive a été supprimée, à compter du 1er janvier 1990, par l'article 1er de la dix-huitième directive 89/465. Il s'ensuit que, contrairement à ce que la République fédérale d'Allemagne fait valoir, ladite exonération n'est pas limitée aux GAP à caractère médical ou paramédical.

60 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu d'accueillir le grief invoqué à titre subsidiaire par la Commission, tiré de ce que le champ d'application de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 n'est pas limité aux GAP dont les membres exercent des professions qui ne relèvent que du domaine de la santé, ainsi que le prévoit la législation allemande en cause.

Sur la condition relative à l'absence de distorsions de concurrence

61 Aux termes de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, l'exonération prévue à cette disposition s'applique à condition qu'elle ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence.

62 Selon la République fédérale d'Allemagne, il revient au législateur national de déterminer quels sont les domaines d'activités qui peuvent bénéficier de l'exonération en cause sans provoquer de distorsions de concurrence. En l'espèce, le législateur allemand aurait considéré que cette exonération ne se justifiait que pour les GAP dont les membres sont actifs dans le domaine de la santé.

63 Il convient, par conséquent, d'examiner la question de savoir si un État membre peut, eu égard à la condition relative à l'absence de distorsions de concurrence, limiter, au moyen de la législation nationale, les domaines d'activités dans lesquels l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 est applicable.

64 À titre liminaire, il convient de relever que les États membres n'ont pas l'obligation de transposer cette condition littéralement dans leur droit national (voir, par analogie, en ce qui concerne l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive, arrêt du 17 octobre 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino e.a.*, 231/87 et 129/88, EU:C:1989:381, point 23).

65 En outre, aux fins de déterminer si l'application, à une activité donnée, de l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 est susceptible de provoquer des distorsions de concurrence, il serait certes loisible au législateur national de prévoir des règles aisément gérées et contrôlées par les autorités compétentes (voir, par analogie, arrêt du 24 février 2015, *Sopora*, C-512/13, EU:C:2015:108, point 33). En effet, en vertu de l'article 131 de la directive 2006/112, les États membres fixent les conditions auxquelles sont soumises les exonérations, afin d'assurer l'application correcte et simple de ces dernières. Toutefois, ces conditions ne sauraient porter sur la définition du contenu des exonérations prévues par cette directive (voir, en ce sens,

arrêts du 21 mars 2013, Commission/France, C-197/12, non publié, EU:C:2013:202, point 31, et du 25 février 2016, Commission/Pays-Bas, C-22/15, non publié, EU:C:2016:118, points 28 et 29).

66 Or, tel est précisément l'effet de la législation allemande en cause, par laquelle le législateur national a exclu tous les services fournis par des GAP dont les membres exercent des activités d'intérêt général, à l'exception des GAP dont les membres sont actifs dans le domaine de la santé.

67 Contrairement à ce que la République fédérale d'Allemagne a fait valoir, il ne ressort pas de l'arrêt du 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council e.a.* (C-288/07, EU:C:2008:505), que l'appréciation de la condition relative à l'absence de distorsions de concurrence permet de limiter l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, de manière générale au niveau de la législation nationale. Dans cet arrêt, la Cour a interprété une disposition différente de celle en cause, à savoir l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive, selon lequel les organismes de droit public devaient être considérés comme des assujettis dans la mesure où leur non-assujettissement aurait conduit à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. Dans ce contexte, la Cour a jugé, au point 40 de cet arrêt, que l'assujettissement des organismes de droit public à la TVA, conformément à cette disposition, résulte de l'exercice d'une activité donnée en tant que telle, indépendamment de la question de savoir si lesdits organismes font face ou non à une concurrence au niveau du marché local donné, sur lequel ils exercent cette activité. Toutefois, il n'en découle pas que la condition relative à l'absence de distorsions de concurrence, visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, permet de limiter, de manière générale, le champ d'application de cette exonération.

68 Ainsi que la République fédérale d'Allemagne l'a relevé, l'appréciation de la condition relative à l'absence de distorsions de concurrence peut se révéler complexe. Toutefois, elle n'a pas précisé en quoi cette complexité nécessite une intervention du législateur national excluant, d'une manière générale, certaines activités d'intérêt général sur le fondement de cette condition.

69 En effet, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé aux points 119 et 120 de ses conclusions, s'agissant des GAP dont les membres sont actifs dans le domaine de la santé, la réglementation allemande impose une appréciation au cas par cas, par les autorités fiscales, de ladite condition. Il s'ensuit que la République fédérale d'Allemagne considère elle-même qu'une telle appréciation par les autorités fiscales est possible dans le domaine de la santé. Cependant, elle n'a pas démontré en quoi l'appréciation de la condition relative à l'absence de distorsions de concurrence serait différente dans des domaines autres que celui de la santé.

70 Il convient également d'écarter les arguments de la République fédérale d'Allemagne selon lesquels la Commission n'a pas satisfait à la charge de la preuve lui incombant. En effet, ainsi que cet État membre l'a reconnu lors de l'audience devant la Cour, la question de savoir s'il est licite, pour le législateur national, de limiter, eu égard à la condition relative à l'absence de distorsions de concurrence, les domaines d'activités dans lesquels l'exonération en cause est applicable, constitue une question de droit.

71 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de considérer que le recours de la Commission est fondé.

72 Par conséquent, il convient de constater que, en limitant l'exonération de la TVA à des GAP dont les membres exercent un nombre restreint de professions, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112.

Sur les dépens

73 En vertu de l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation de la République fédérale d'Allemagne et cette dernière ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de le condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (quatrième chambre) déclare et arrête :

1) En limitant l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée à des groupements autonomes de personnes dont les membres exercent un nombre restreint de professions, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

2) La République fédérale d'Allemagne est condamnée aux dépens.

Signatures

CAA Versailles, 9 mai 2017, n°16VE00662, SA Le Printemps Immobilier

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La SA LE PRINTEMPS IMMOBILIER a demandé au Tribunal administratif de Montreuil la restitution, à hauteur de 156 011 euros, du crédit de taxe sur la valeur ajoutée afférent à des frais exposés lors de la cession de biens immobiliers au cours de la période correspondant à l'année 2007, augmenté des intérêts moratoires.

Par un jugement n° 1409001 du 31 décembre 2015, le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et un mémoire en réplique, enregistrés respectivement le 29 février 2016 et le 31 août 2016, la SA LE PRINTEMPS IMMOBILIER, représentée par Me Daniel-Mayeur, avocat, demande à la Cour :

1° d'annuler ce jugement ;

2° de prononcer la restitution de ce crédit de taxe sur la valeur ajoutée, outre intérêts moratoires afférents ;

3° de mettre à la charge de l'État la somme de 8 000 euros au titre de l'article

L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- contrairement à ce qu'a jugé le tribunal, l'opération de cession d'actifs immobiliers ayant donné lieu aux frais litigieux a été réalisée en 2007 par la SA France Printemps, aux droits de laquelle elle vient, non pas en tant que " consommateur final " cédant un patrimoine privé, mais en tant qu'assujetti au sens des articles 256 A et 271 du code général des impôts, interprétés à la lumière des paragraphes 1, 2, 3 et 5 de l'article 17 de la sixième directive du Conseil du
- 17 mai 1977, dès lors que cette opération, portant sur des biens indispensables à son activité économique intégralement taxable, s'inscrivait strictement dans le cadre de cette activité économique ;
- il n'est pas contesté que les frais engagés à cette occasion, pour la partie de ceux-ci donnant lieu au crédit de taxe en litige, sont inhérents à la cession, au sens de la jurisprudence du Conseil d'État (23 décembre 2010, Pfizer Holding, n° 307698) ; s'ils sont ainsi présumés entretenir un lien direct avec l'opération de cession, excluant tout droit à déduction de la taxe afférente, l'assujetti peut cependant apporter la preuve contraire, en démontrant qu'ils n'ont pas été intégrés au prix de cession ; en l'espèce, cette preuve est apportée par les modalités de la cession, et notamment par le fait qu'elle a donné lieu à la mise en oeuvre d'une procédure " d'open bid ", laquelle, par sa nature même, exclut que le prix de cession puisse intégrer les frais exposés par le vendeur ; dès lors, ces frais, dépourvus de " lien direct

et immédiat " au sens de la jurisprudence avec l'opération de cession, et restés à charge du vendeur, sont nécessairement rattachables aux frais généraux de l'activité économique assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée, et la taxe afférente à l'opération de cession est ainsi déductible ;

- l'administration n'est pas fondée à refuser cette déductibilité en tentant de démontrer que les cessions ayant donné lieu aux frais litigieux relevaient d'une opération patrimoniale ; les cessions réalisées en 2007, qui portaient sur des immeubles qui sont restés, au moyen de contrats de bail, directement affectés à l'activité économique, s'inscrivaient, en effet, dans une stratégie de développement économique, comprenant un programme d'investissements de 280 millions d'euros, qui a été rendu possible par une partie des liquidités ainsi dégagées ; si des dividendes ont été ultérieurement distribués, pour près de 160 millions d'euros, ce montant ne représente qu'environ 80 % du produit total des opérations de cessions immobilières de l'année 2007, ce qui ne suffit pas pour une qualification d'opération " patrimoniale " ; cette distribution partielle, au demeurant, était conforme aux obligations bancaires contractées par elle, en lien avec sa société mère, en vertu desquelles le remboursement des avances de fonds obtenues devait être opéré prioritairement au moyen du produit des éventuelles ventes immobilières ; ces circonstances établissent que les cessions s'inscrivaient dans une logique économique, et non dans une logique patrimoniale, et confirment que les frais afférents, pour la partie concernée par le présent litige, sont rattachables aux frais généraux grevant l'activité économique taxable, la taxe afférente à ces frais restant ainsi déductible.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ;
- le code général des impôts et le livre de procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Bergeret,
- les conclusions de M. Coudert, rapporteur public,
- et les observations de Me Daniel-Mayeur, pour la SA LE PRINTEMPS IMMOBILIER.

1. Considérant que la société France Printemps, qui a été ultérieurement absorbée par la SA LE PRINTEMPS IMMOBILIER, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité qui a porté sur la période du 1er janvier 2006 au 30 mars 2008 ; que, par propositions de rectification du 18 décembre 2009 et du 11 février 2010, un rappel de taxe sur la valeur ajoutée lui a été notifié au titre de la période correspondant à l'année 2007, découlant du refus de l'administration d'admettre en déduction la taxe ayant grevé les honoraires versés à des intermédiaires lors de la cession d'immeubles à Rennes et Marseille ainsi que de la cession d'un crédit-bail afférent à un immeuble situé à Vélizy ; que la SA

LE PRINTEMPS IMMOBILIER, qui s'est acquittée de ce rappel de taxe sur la valeur ajoutée d'un montant de 156 011 euros, relève appel du jugement du 31 décembre 2015 par lequel le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande tendant à la restitution de cette taxe, augmentée des intérêts moratoires ;

Sur le bien-fondé des impositions :

2. Considérant qu'aux termes de l'article 271 du code général des impôts : " I. 1. La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération (...) " ; qu'il résulte de ces dispositions, interprétées à la lumière des paragraphes 1, 2, 3 et 5 de l'article 17 de la sixième directive du Conseil du 17 mai 1977, que l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit ; que le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée grevant l'acquisition de biens ou de services en amont suppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction ; qu'en l'absence d'un tel lien, un assujetti est toutefois fondé à déduire l'intégralité de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé des biens et services en amont, lorsque les dépenses liées à l'acquisition de ces biens et services font partie de ses frais généraux et sont, en tant que telles, des éléments constitutifs du prix des biens produits ou des services fournis par cet assujetti ;

3. Considérant qu'il résulte de l'instruction, et est d'ailleurs constant, que les opérations de cessions pour lesquelles la société France Printemps a exposé les dépenses grevées de la taxe sur la valeur ajoutée objet du présent litige étaient hors du champ de la taxe sur la valeur ajoutée, ou exonérées de celle-ci ; qu'en application du principe ci-dessus énoncé, elle conserve, toutefois, la possibilité, contrairement à ce que soutient en défense le ministre de l'économie et des finances, d'établir qu'elle dispose néanmoins d'un droit à déduction au regard du lien direct et immédiat que ces opérations d'amont présenteraient avec l'ensemble de son activité économique soumise à la taxe sur la valeur ajoutée ; que, pour ce faire, conformément aux principes énoncés par la décision du Conseil d'Etat du 23 décembre 2010, Pfizer Holding France, n° 307968, faisant application de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 29 octobre 2009, AB SKF, aff. 29/08, dès lors qu'il est constant que les dépenses en cause sont, au moins pour partie, inhérentes aux opérations de cession immobilières, et, par suite, présumées entretenir un lien direct et immédiat avec ces opérations n'ouvrant pas droit à déduction, il incombe à la SA LE PRINTEMPS IMMOBILIER d'établir, par tous éléments probants, que ces dépenses n'ont pas été incorporées dans le prix de cession, qu'elles peuvent donc être regardées comme faisant partie de ses frais généraux, et qu'ainsi, la taxe litigieuse est en définitive déductible comme ayant grevé des dépenses en lien direct et immédiat avec l'ensemble de son activité économique, dont il n'est pas contesté qu'elle est elle-même intégralement soumise à la taxe sur la valeur ajoutée ; que, toutefois, dans l'hypothèse où cette preuve serait apportée, l'administration peut tenter d'établir que, le produit des opérations de cessions ayant été distribué, ces opérations ont revêtu un caractère " patrimonial " qui fait obstacle à ce que les dépenses exposées à cette occasion soient regardées comme en lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique taxable, et, par suite, à la déductibilité de la taxe ayant grevé ces dépenses ;

4. Considérant qu'il résulte de l'instruction, et n'est d'ailleurs pas sérieusement contesté en défense, que du fait de l'utilisation d'une procédure de type " open bid ", par laquelle la cédante a recherché les meilleurs offres d'intérêts pour l'acquisition des biens immobiliers cédés, les dépenses engagées par celle-ci pour ces opérations de cessions n'ont pas été intégrées dans les prix de vente ; que cette circonstance est confirmée par les termes des actes de vente, versés au dossier, dont il résulte que chaque partie à l'acte supporte ses propres coûts, frais et dépenses ; qu'ainsi, les dépenses en cause, bien qu'en partie inhérentes aux opérations de cession, peuvent être regardées comme faisant partie des frais généraux de la SA LE PRINTEMPS IMMOBILIER, donnant lieu à une taxe déductible, sauf démonstration par l'administration du caractère " patrimonial " des opérations de cession ;

5. Considérant, à cet égard, qu'il est constant que la SA LE PRINTEMPS IMMOBILIER a procédé, dans les mois ayant suivi les opérations de cessions, à des distributions de dividendes à hauteur de 160,8 millions d'euros, correspondant à environ 80 % du produit des cessions de biens immobiliers, d'un montant total de 200,8 millions d'euros ; que, cependant, la conservation du produit de la cession, pour environ 40 millions d'euros, est de nature à établir, en l'espèce, que les opérations de cession immobilière ne répondaient pas à un but " patrimonial " ; que la SA LE PRINTEMPS IMMOBILIER indique, de surcroît, sur ce point, sans être contredite, que les immeubles concernés, pris à bail à l'issue des opérations de cessions, sont restés affectés à son activité commerciale, et que la trésorerie ainsi dégagée a contribué à la réalisation d'un important programme d'investissement, de 280 millions d'euros, auquel sa maison-mère, grâce au désendettement dont elle a bénéficié en raison de la distribution de dividendes, a pu largement participer par l'effet de l'affectation du produit de ces distributions au remboursement de prêts bancaires, ce qui a rendu possible, du fait de l'amélioration du ratio général d'endettement du groupe, la réalisation de nouveaux emprunts bancaires par la filiale pour le financement de ses besoins d'investissement ; que, l'administration, dans ces conditions, ne peut être regardée comme établissant, comme il le lui incombe, que les opérations de cession de biens immobiliers auraient revêtu un caractère " patrimonial " qui s'opposerait à la déductibilité de la taxe ayant grevé les dépenses exposées en amont pour leur réalisation ;

6. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la SA LE PRINTEMPS IMMOBILIER est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande ;

Sur les conclusions accessoires :

7. Considérant, d'une part, qu'aux termes du premier alinéa de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales : " Quand l'Etat est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt légal. Les intérêts courent du jour du paiement. Ils ne sont pas capitalisés " ; qu'en vertu des dispositions du troisième alinéa de l'article R. 208-1 du même livre, les intérêts moratoires prévus à l'article L. 208 précité sont payés d'office en même temps que les sommes remboursées par le comptable chargé du recouvrement des impôts ; que, pour ce motif et en l'absence de litige né et actuel sur ces intérêts avec l'administration, les conclusions de la SA LE PRINTEMPS IMMOBILIER tendant au paiement de ces intérêts ne sont pas recevables ;

8. Considérant, d'autre part, qu'il y a lieu, en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, de mettre à la charge de l'État, qui est, dans la présente instance, la partie perdante, le versement d'une somme de 2 000 euros au titre des frais exposés par la SA LE PRINTEMPS IMMOBILIER et non compris dans les dépens ;

D E C I D E :

Article 1^{er} : Il est accordé restitution à la SA LE PRINTEMPS IMMOBILIER du crédit de taxe sur la valeur ajoutée de 156 011 euros acquis au titre de l'année 2007.

Article 2 : Le jugement n° 1409001 du 31 décembre 2015 du Tribunal administratif de Montreuil est réformé en ce qu'il a de contraire au présent arrêt.

Article 3 : L'État versera à la SA LE PRINTEMPS IMMOBILIER une somme de 2 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : Le surplus des conclusions de la requête de la SA LE PRINTEMPS IMMOBILIER est rejeté.

CE, 19 juin 2017, n° 406064, SAS ICMI

Vu la procédure suivante :

La SAS ICMI a demandé au tribunal administratif de Lyon de prononcer la décharge des cotisations de taxe sur les salaires mises à sa charge au titre des années 2007, 2008 et 2009. Par un jugement n° 1202510 du 1er juillet 2014, le tribunal administratif de Lyon a rejeté sa demande.

Par une ordonnance n° 14LY02862 du 17 mai 2016, le président de la 5ème chambre de la cour administrative d'appel de Lyon a refusé de transmettre au Conseil d'Etat la question prioritaire de constitutionnalité présentée par la requérante.

Par un arrêt n° 14LY02862 du 13 octobre 2016, la cour administrative d'appel de Lyon a rejeté la requête d'appel de la SAS ICMI.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 16 décembre 2016 et 16 mars 2017 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la SAS ICMI demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

2°) réglant l'affaire au fond, de faire droit à ses conclusions de première instance ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 4 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la Constitution, notamment son article 61-1 ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 ;
- le code général des impôts ;
- le code de la sécurité sociale ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mme Déborah Coricon, maître des requêtes en service extraordinaire,
- les conclusions de Mme Emmanuelle Cortot-Boucher, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Briard, avocat de la SAS ICMI ;

Vu la note en délibéré, enregistrée le 12 juin 2017, présentée pour la SAS ICMI ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à la suite d'une vérification de comptabilité, la SAS ICMI a été assujettie à des cotisations de taxe sur les salaires au titre des années 2007, 2008 et 2009. La société se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 13 octobre 2016 par lequel la cour administrative d'appel de Lyon a rejeté l'appel qu'elle a formé contre le jugement du tribunal administratif de Lyon du 1er juillet 2014 en tant qu'il a rejeté ses conclusions tendant à la décharge

des cotisations dues à raison des rémunérations versées à son président et à son directeur général. Elle conteste, par un mémoire distinct, l'ordonnance du 17 mai 2016 par laquelle le président de la cinquième chambre de la cour a refusé de transmettre au Conseil d'Etat la question prioritaire de constitutionnalité soulevée en appel et portant sur la conformité aux droits et libertés garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen des dispositions de l'article 231 du code général des impôts.

Sur les conclusions dirigées contre l'ordonnance du 17 mai 2016 :

2. Aux termes de la première phrase du 1er alinéa du 1 de l'article 231 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige : " Les sommes payées à titre de rémunérations sont soumises à une taxe sur les salaires égale à 4,25 % de leur montant, évalué selon les règles prévues aux chapitres Ier et II du titre IV du livre II du code de la sécurité sociale ou pour les employeurs de salariés visés aux articles L. 722-20 et L. 751-1 du code rural, au titre IV du livre VII dudit code, et à la charge des personnes ou (...) qui paient ces rémunérations lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée ou ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement desdites rémunérations ". Aux termes de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale : " Pour le calcul des cotisations de sécurité sociale, sont considérées comme rémunérations toutes les sommes versées aux travailleurs en contrepartie ou à l'occasion du travail (...) ". Aux termes de l'article L. 311-2 du même code : " Sont affiliées obligatoirement aux assurances sociales du régime général, quel que soit leur âge et même si elles sont titulaires d'une pension, toutes les personnes quelle que soit leur nationalité, de l'un ou de l'autre sexe, salariées ou travaillant à quelque titre ou en quelque lieu que ce soit, pour un ou plusieurs employeurs et quels que soient le montant et la nature de leur rémunération, la forme, la nature ou la validité de leur contrat ". Aux termes de l'article L. 311-3 du même code : " Sont notamment compris parmi les personnes auxquelles s'impose l'obligation prévue à l'article L. 311-2 (...)/ 12° Les présidents du conseil d'administration, les directeurs généraux et les directeurs généraux délégués des sociétés anonymes (...) / 23° Les présidents et dirigeants des sociétés par actions simplifiées (...) ".

3. Il résulte des travaux parlementaires de l'article 10 de la loi du 30 décembre 2000 de finances pour 2001, dont sont issues les dispositions précitées de l'article 231 du code général des impôts, qu'en alignant l'assiette de la taxe sur les salaires sur celle des cotisations de sécurité sociale, le législateur a entendu y inclure les rémunérations des personnes explicitement visées par les dispositions combinées des articles L. 311-2 et L. 311-3 du code de la sécurité sociale et celles qui, telles les membres du directoire, sont assimilées à ces personnes. Il n'y a, par suite, pas de différence de traitement, contrairement à ce que soutient la requérante, entre les mandataires sociaux assujettis aux cotisations sociales en application de l'article L. 311-2, selon qu'ils sont mentionnés ou non à l'article L. 311-3, et notamment entre les présidents et directeurs généraux de sociétés anonymes ou de sociétés par actions simplifiées et les membres des directoires. Ce motif de pur droit, qui justifie le dispositif de l'ordonnance attaquée, peut être substitué au motif retenu par celle-ci.

4. En outre, le moyen tiré de ce que les dispositions précitées de l'article 231 du code général des impôts seraient entachées d'incompétence négative et méconnaîtraient l'objectif à valeur constitutionnelle de clarté et d'intelligibilité de la loi n'a pas été soumis à la cour et ne peut être présenté pour la première fois devant le Conseil d'Etat, saisi, en application de l'article 23-2 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, d'une

ordonnance de transmission d'une question prioritaire de constitutionnalité tirée de la méconnaissance d'autres dispositions ou principes constitutionnels.

5. Par suite, la société ICMI n'est pas fondée à demander l'annulation de l'ordonnance refusant la transmission de sa question prioritaire de constitutionnalité.

Sur les conclusions dirigées contre l'arrêt du 13 octobre 2016 :

6. En vertu de la dernière phrase du 1er alinéa du 1 de l'article 231 du code général des impôts, l'assiette de la taxe sur les salaires est constituée par " une partie des rémunérations versées, déterminée en appliquant à l'ensemble de ces rémunérations le rapport existant, au titre de cette même année, entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la taxe sur la valeur ajoutée et le chiffre d'affaires total ".

7. D'une part, lorsque les activités d'une entreprise sont, pour l'exercice de ses droits à déduction de la TVA, réparties en plusieurs secteurs distincts au sens des articles 213 et 209, successivement applicables, de l'annexe II au code général des impôts, la taxe sur les salaires doit être déterminée par secteur, en appliquant aux rémunérations des salariés affectés spécifiquement à chaque secteur le rapport d'assujettissement propre à ce secteur. Toutefois, la taxe sur les salaires des personnels concurremment affectés à plusieurs secteurs doit être établie en appliquant à leurs rémunérations le rapport existant pour l'entreprise dans son ensemble entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total.

8 D'autre part, les fonctions de président d'une société par action simplifiée confèrent à leurs titulaires, en vertu de l'article L. 227-6 du code de commerce, les pouvoirs les plus étendus dans la direction de l'entreprise. En vertu du même article, un directeur général peut être nommé afin d'exercer les pouvoirs du président. Il résulte des articles L. 225-51 et L. 222-51-1 du même code, auxquels renvoie l'article L. 227-8 dudit code, que le président et le directeur général d'une société par actions simplifiées sont investis d'une responsabilité générale.

9. S'agissant d'une société holding, les pouvoirs visés au point précédent s'étendent en principe au secteur financier, même si le suivi des activités est sous-traité à des tiers ou confié à des salariés spécialement affectés à ce secteur et si le nombre des opérations relevant de ce secteur est très faible. Toutefois, s'il résulte des éléments produits par l'entreprise que certains de ses dirigeants n'ont pas d'attribution dans le secteur financier, notamment lorsque, compte tenu de l'organisation adoptée, l'un d'entre eux est dépourvu de tout contrôle et responsabilité en la matière, la rémunération de ce dirigeant doit être regardée comme relevant entièrement des secteurs passibles de la TVA et, par suite, comme placée hors du champ de la taxe sur les salaires.

10. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la SAS ICMI était une holding avec deux secteurs d'activité dont l'un, à caractère financier, comprenait l'acquisition, la gestion et la vente de participations dans d'autres sociétés ainsi que la gestion de sa trésorerie, et l'autre, à caractère administratif, avait pour objet la réalisation de prestations de services destinées à ses filiales, qu'elle était soumise au titre de ce second secteur à la taxe sur la valeur ajoutée, pour moins de 90 % de son chiffre d'affaires, et qu'elle était, ainsi, passible de la taxe sur les salaires au titre des années 2007, 2008 et 2009.

11. Après avoir relevé que la société était dirigée par le président de son conseil d'administration et le directeur général et avoir estimé, par une appréciation souveraine exempte de dénaturation, d'une part, que la société n'apportait pas d'éléments de nature à établir que ces dirigeants n'avaient pas d'attribution dans le secteur financier et, d'autre part, que s'agissant du directeur général il résultait au contraire de son contrat de travail qu'il était en charge de la stratégie financière du groupe, la cour a pu en déduire, sans erreur de droit, que leurs rémunérations étaient assujetties à la taxe sur les salaires.

12. Il résulte de ce qui précède que la société ICMI n'est pas fondée à demander l'annulation de l'arrêt attaqué.

Sur les conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

13. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce qu'une somme soit mise à ce titre à la charge de l'Etat qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante.

D E C I D E :

Article 1^{er} : Le pourvoi présenté par la SAS ICMI est rejeté.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à la SAS ICMI, au Premier ministre et au ministre de l'action et des comptes publics.

CE, 13 décembre 2017, n° 397580, SCA Lagardère

Vu la procédure suivante :

La société Lagardère SCA a demandé au tribunal administratif de Cergy-Pontoise de prononcer la décharge du rappel de taxe sur la valeur ajoutée auquel elle a été assujettie au titre de la période du 1er janvier 2000 au 31 décembre 2001. Par un jugement n° 0508668 du 8 juillet 2010, le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 10VE03084 du 6 novembre 2012, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé par la société Lagardère SCA contre ce jugement.

Par une décision n° 365520 du 23 janvier 2015, le Conseil d'Etat statuant au contentieux a annulé cet arrêt et renvoyé l'affaire à la même cour.

Par un arrêt n° 15VE00304 du 31 décembre 2015, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé par la société Lagardère SCA contre le jugement du 8 juillet 2010.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 2 mars et 2 juin 2016 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Lagardère SCA demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

2°) réglant l'affaire au fond, de faire droit à son appel ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 6 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Jean-Luc Matt, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Célice, Soltner, Texidor, Perier, avocat de la société Lagardère SCA ;

Considérant ce qui suit :

1. D'une part, aux termes du I de l'article 256 du code général des impôts : " Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel ". Aux termes du 1 du I de l'article 271 du code général des impôts : " La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération ".

2. Il résulte de ces dispositions, interprétées à la lumière des paragraphes 1, 2, 3 et 5 de l'article 17 de la sixième directive du 17 mai 1977, que l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit. Le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont suppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction. En l'absence d'un tel lien, un assujetti est toutefois fondé à déduire l'intégralité de la taxe ayant grevé des biens et services en amont, lorsque les dépenses liées à l'acquisition de ces biens et services font partie de ses frais généraux et sont, en tant que telles, des éléments constitutifs du prix des biens produits ou des services fournis par cet assujetti. De tels coûts entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de son activité économique. Il y a lieu d'examiner, dans ce cas, si les dépenses effectuées pour acquérir des biens ou des services en amont font partie des frais généraux liés à l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti.

3. D'autre part, aux termes du 1 de l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts, dans sa rédaction applicable à la date du litige : " Les redevables qui, dans le cadre de leurs activités situées dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction sont autorisés à déduire une fraction de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les biens constituant des immobilisations utilisées pour effectuer ces activités. / Cette fraction est égale au montant de la taxe déductible (...) multiplié par le rapport existant entre : / a) Au numérateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction (...) ; / b) Au dénominateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction (...) ". Il résulte de ces dispositions que doit être porté au numérateur du prorata de déduction l'intégralité du chiffre d'affaires correspondant à des opérations ouvrant droit à déduction et, à son dénominateur, l'intégralité du chiffre d'affaires correspondant à des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA, majoré des subventions reçues, à la seule exception, dans l'un et l'autre cas, des recettes provenant des cessions des biens d'investissements corporels ou incorporels et des opérations immobilières et financières exonérées de la TVA et présentant un caractère accessoire par rapport à l'activité principale de l'entreprise.

4. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que les activités économiques effectuées par la société Lagardère SCA, société holding tête de groupe, consistent, d'une part, dans l'octroi de prêts à ses filiales et, d'autre part, dans la concession de l'exploitation de marques commerciales lui appartenant en contrepartie de laquelle elle perçoit des redevances entrant dans le champ d'application de la TVA. Elle a acquitté en 1999 des factures relatives à des missions de conseil

confiées à des banques et à des cabinets d'avocats, en vue de préparer des opérations de fusions et d'acquisitions, qui ont finalement été réalisées par ses filiales, les sociétés Hachette SA, Grolier Interactive Europe et Europe 1 Communication. A l'issue de ces opérations, en 2000, la société Lagardère SCA a refacturé sans marge ces frais à ces trois filiales, pour un montant incluant la TVA, et a déduit la TVA d'amont qu'elle avait acquittée sur ces dépenses de conseil de la taxe collectée sur les sommes refacturées à ses filiales. En tant que redevable partiel de la TVA, elle a inclus les recettes résultant de ces refacturations dans le chiffre d'affaires des opérations taxables figurant au numérateur et au dénominateur de son prorata de déduction. A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration a remis en cause la prise en compte de ces sommes refacturées dans le calcul de son prorata de déduction. La société Lagardère SCA se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 31 décembre 2015 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté sa requête tendant à l'annulation du jugement du tribunal administratif de Cergy-Pontoise rejetant sa demande de décharge du rappel de TVA, pour la période du 1er janvier 2000 au 31 décembre 2001, résultant de la réduction du prorata de déduction.

5. La cour a estimé que les dépenses de conseil litigieuses, refacturées aux filiales ayant réalisé les prises de participation, ne pouvaient être inscrites ni au numérateur, ni au dénominateur du prorata de déduction de la TVA ayant grevé les achats de biens et services à utilisation mixte de la société holding, au motif qu'elles avaient été engagées par la société requérante dans le cadre de la détention de ses participations dans les filiales du groupe et ne pouvaient donc être regardées comme correspondant à une activité économique effectuée par un assujetti agissant en tant que tel, comprise dans le champ d'application de la taxe, alors même que ces dépenses auraient été refacturées aux filiales ayant réalisé les prises de participation pour respecter le principe selon lequel les transactions entre sociétés liées doivent s'effectuer selon les conditions normales de marché. En statuant ainsi, alors que les dépenses de conseil refacturées aux filiales constituaient pour la société Lagardère SCA la rémunération d'une activité économique occasionnelle et qu'une personne assujettie à la TVA pour une activité économique exercée de manière permanente doit être considérée comme assujettie pour toute autre activité économique exercée de manière occasionnelle, la cour a commis une erreur de droit.

6. Il résulte de ce qui précède, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, que l'arrêt du 31 décembre 2015 de la cour administrative d'appel de Versailles doit être annulé.

7. Aux termes du second alinéa de l'article L. 821-2 du code de justice administrative : " Lorsque l'affaire fait l'objet d'un second pourvoi en cassation, le Conseil d'Etat statue définitivement sur cette affaire ". Le Conseil d'Etat étant saisi, en l'espèce, d'un second pourvoi en cassation, il lui incombe de régler l'affaire au fond.

8. Il résulte de ce qui a été dit au point 5 ci-dessus que les recettes résultant de la refacturation des prestations de conseil en litige correspondaient à une opération économique entrant dans le champ d'application de la TVA. Dès lors que ces recettes correspondaient, au sens des dispositions de l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts citées au point 3, à des opérations ouvrant droit à déduction, elles devaient figurer tant au numérateur qu'au dénominateur du prorata de déduction.

9. Il résulte de ce qui précède que la société Lagardère SCA est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a rejeté ses conclusions tendant à la décharge du rappel de TVA qui lui a été réclamé au titre de la période du 1er janvier 2000 au 31 décembre 2001.

10. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat une somme de 3 000 euros à verser à la société Lagardère SCA au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1er : L'arrêt du 31 décembre 2015 de la cour administrative d'appel de Versailles et le jugement du 8 juillet 2010 du tribunal administratif de Cergy-Pontoise sont annulés.

Article 2 : La société Lagardère SCA est déchargée du rappel de taxe sur la valeur ajoutée qui lui a été réclamé au titre de la période du 1er janvier 2000 au 31 décembre 2001.

Article 3 : L'Etat versera à la société Lagardère SCA une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la société Lagardère SCA et au ministre de l'action et des comptes publics.